



İstanbul Hukuk Mecmuası

Başvuru: 29.06.2020
Kabul: 08.09.2020

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler

Esra Ekmekci^{*}, Gülsen Güneş^{**}, Mahmut Kaşıkçı^{***}, Gamze Gümüşkaya^{****}

Öz

Bu makalede Vergi Hukukunda mücbir sebep kavramı ve hukuksal sonuçları eleştirel bir bakış açısı ile ele alınmıştır. Bu kapsamda mücbir sebep kavramı ve hukuksal sonuçları vergi genel hukuku, vergi yargılaması hukuku, vergi icra hukuku, vergi ceza hukuku ve gümrük vergi hukuku açısından ayrı başlıklarda irdelenmiş, öneriler getirilmiştir. Yine güncel bir terim olan Felaket Hukuku üzerinde durulmuş ve COVID-19 konusunda alınan vergisel önlemler ile aynı konudaki idari işlem ve yargılama boyutuna ilişkin düzenlemeler de irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Vergi genel hukukunda mücbir sebepler, Vergi yargılaması hukukunda mücbir sebepler, Vergi icra hukukunda mücbir sebepler, Vergi ceza hukukunda mücbir sebepler, Gümrük vergi hukukunda mücbir sebepler, Mücbir sebeplerin hukuksal sonuçları, Eski hale iade, Vergi hukukunda COVID-19 önlemleri, Felaket hukuku

A Critical Approach and Recommendations on Force Majeure and its Legal Consequences in Tax Law

Abstract

The concept of force majeure and its legal consequences in tax law are discussed in this study with a critical perspective. Under separate titles regarding general tax law, tax procedure law, tax enforcement law, tax penal law, and customs tax law, the concept of force majeure and its legal consequences are examined. Tax measures which have been taken during the COVID-19 outbreak, coupled with regulations on the administrative and judicial process are examined and the current term "Disaster Law" is emphasized.

Keywords

Force majeure in general tax law, Force majeure in judicial procedure law regarding tax proceedings, Force majeure in tax enforcement law, Force majeure in tax penal law, Force majeure in customs tax law, Legal consequences of force majeure, Reinstatement, COVID-19 measures in tax law, Disaster law

* **Sorumlu Yazar:** Esra Ekmekci (Prof. Dr.), İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye. E-posta: ekmekci@istanbul.edu.tr ORCID: 0000-0002-5275-8994

** Gülsen Güneş (Prof. Dr.), Bahçeşehir Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye. E-posta: gulsen.gunes@law.bau.edu.tr ORCID: 0000-0003-2021-7103

*** Mahmut Kaşıkçı (Prof. Dr.), İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye. E-posta: mahmut.kasikci@istanbul.edu.tr ORCID: 0000-0002-9121-2281

**** Gamze Gümüşkaya (Dr. Öğr. Üyesi), İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye. E-posta: gamze.gumuskaya@istanbul.edu.tr ORCID: 0000-0003-3201-6907

Atf: Ekmekci E, Güneş G, Kaşıkçı M, Gümüşkaya G, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler" (2020) 78(2) İstanbul Hukuk Mecmuası 1069. <https://doi.org/10.26650/mecmua.2020.78.2.0026>



Extended Summary

The COVID-19 outbreak has gained a global dimension and has been declared a global epidemic/pandemic by the World Health Organization on March 11, 2020; this pandemic began at the end of 2019 in Wuhan, China. States, including our country, undertook various measures through monetary and fiscal policies to eliminate or minimize the negative effects of the epidemic on the social and economic life of citizens, in addition to the endeavors to fight the disease. These measures can be classified as “tax supports” (rate reductions, extending tax return periods, and extending tax payment periods) and “incentive packages.”

The global epidemic has introduced the implementation of International Disaster Law, which is mainly based on the concept of “force majeure.” Hence, this article comprises of six chapters. First, the concept, definition, and features of “force majeure” in tax law are discussed. In our opinion,

- The events called force majeure in a broad sense are unpredictable or inevitable; however, not always external.
- The person may have a defect in the formation of these events, but he or she should not be willing to take advantage of legal consequences.
- There must be a causal link between the force majeure and tax liability, except in cases of general disaster.

Force majeure is addressed in the Tax Procedure Law in an uncertain and unsystematic way. In this article, all of these issues have been criticized. The concept of force majeure is examined from a critical point of view in the first chapter, and suggestions are made including the introduction of a comprehensive new norm.

Moreover, under second chapter in terms of the process before and after the tax trial, the legal consequences of the force majeure are analyzed. In the third chapter, other legal consequences of force majeure are also discussed in detail including the ones concerning tax enforcement law and customs tax law, other than its effect on the terms.

The regulations specific to the COVID-19 outbreak introduced in the Turkish Tax Law and the International Tax Law are mentioned in the fourth chapter of our study. The authority of the Ministry of Treasury and Finance to declare force majeure and the limits of this authority have been evaluated within the context of the constitutional principles prevailing the tax law.

The effects of the force majeure on judicial procedure law regarding tax proceedings are examined with a critical approach in the fifth chapter, and recommendations are

made. First of all, it should be noted that all provisions regarding the terms related to the birth, use or termination of a right, the terms determined for parties in the Administrative Judicial Procedure Law and other judicial procedure laws, and the terms determined by the judge in this context were stopped until June 15, 2020, following the Temporary Article 1 of the Law No. 7226 on the Amendment of Some Laws published in the Official Gazette No 31080 (repeated), dated March 26, 2020.

It is a serious problem that there is no reinstatement institution in the Administrative Jurisdiction Procedure Law if a final term is missed due to the force majeure, which regulates the judgment procedure regarding tax proceedings in terms of the process after June 15, 2020. In our opinion, it is not possible to apply the provisions in the Tax Procedure Law regarding the force majeure and the effect of force majeure on certain terms to tax proceedings. At this point, we believe that the legal gap in the Administrative Judicial Procedure Law should be eliminated immediately, considering the requirements of the right to access to the court and taking into account the issues we have mentioned in our study.

In the sixth chapter, the effect of force majeure on tax misdemeanors and tax crimes is tried to be embodied in the examples, and it is determined that the force majeure is a reason that eliminates the culpability in terms of Tax Criminal Law.

Finally, the COVID-19 outbreak necessitates some innovations in tax policy after the fight against the epidemic, which changed and transformed social and economic life. In this context, to understand the digitalization of the economy with tax law rules, to ensure that taxpayers can benefit from the right to information and other rights effectively, and to strengthen international cooperation, it is important (among others) to coordinate tax policy with health policy, trade policy, environmental policy, social and labor market policy, and monetary policies.

Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler

Giriş

2019 yılı sonunda Çin'in Vuhan kentinde başladığı belirtilen Koronavirüs (COVID-19) salgını, çok kısa sürede bu ülke ile sınırlı kalmayıp küresel boyut kazanmıştır. 11 Mart 2020'de Dünya Sağlık Örgütü tarafından küresel salgın/pandemi niteliği ilan edilmiş bulunan¹ bu hastalığın halen dahi kesin tedavisinin olmaması ve hızlı bulaşma özelliği nedeniyle tüm dünya ülkelerini son derece önemli ekonomik ve sosyal tedbirler almak zorunda bırakmıştır. Hastalığın tamamen kontrol altına alınmasının da uzun bir zaman alacağı anlaşılmaktadır.

Nerede ise tüm dünya ülkelerinde eğitime ara verilmiş, sağlık, gıda, taşımacılık ve zorunlu üretim dışında tüm faaliyetler sekteye uğramış, sokağa çıkma kısıtlamaları ve yasakları getirilmiş, dünya çapındaki sportif, sanatsal ve eğitsel tüm etkinliklerin iptali yoluna gidilmiştir. Birçok ülke kapılarını yabancılara kapatırken, ülkemiz de 03.02.2020 tarihinden itibaren acil ve zorunlu durumlar dışında kademeli olarak sınır kapılarını kapatmaya başlamış, daha sonra yurt içinde de ciddi hareket kısıtlamaları getirmiştir. Kısacası dünya adeta durmuş; çalışma yaşamı, adalet sistemi, resmi hizmetler ve öğretim başta dijital ortama geçiş olmak üzere birtakım değişimlerle sürdürülmeye çalışılmıştır.

Virüsün yayılma hızı ve etkileri göz önünde bulundurulduğunda söz konusu hastalık, tarihte emsali görülmemiş bir sağlık krizi yaratan ve ekonomik faaliyetlerde azalmayla sonuçlanan bir salgın olarak nitelendirilmektedir². Salgının gidişatına göre ekonomik açıdan küresel bir durgunluğa kesin gözüyle bakılırken, ne kadar süreceği belirsizliğini korumaktadır. Kesin olan şudur ki salgının yarattığı kırılma, sosyal ve ekonomik hayatı değiştirip dönüştürmektedir. Ülkemiz de dâhil olmak üzere devletler bir taraftan hastalıkla mücadele ederken diğer taraftan ardı ardına parasal ve mali

¹ <<https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

² OECD, 2020, <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis> Erişim Tarihi 31.05.2020.

politikalar açıklamaktadırlar. Salgına karşı çeşitli ülkeler³ ve ülkemiz tarafından⁴ alınan başlıca önlemler “*vergi destekleri*” (*oran indirimleri, vergi beyannamesi verme sürelerinin uzatılması, vergi ödeme sürelerinin uzatılması gibi*) ve “*teşvik paketleri*” olarak sınıflandırılabilir. Bu önlemler arasında en yaygın uygulananı vergi beyan ve ödeme sürelerinin uzatılmasıdır⁵. Bunun yanı sıra vergi iade süreçlerinin hızlandırılması, bazı vergilerin ve sosyal güvenlik katkı paylarının ertelenmesi, borç ödeme planlarının yapılandırılması ve borç tahsilâtının ertelenmesi, devlet kredileri ve kredi garantileri verilmesi, sağlık krizi boyunca işletmelerdeki vergi yükünün azaltılması gibi önlemler de söz konusudur⁶.

³ Amerika Birleşik Devletleri’nde 2 trilyon dolar destek paketi sunulması ve havayolu taşımacılığında alınan dolaylı vergilerin 1 Ocak 2021’e kadar askıya alınması; İngiltere’de 330 milyar Sterlin’lik paket sunulması, Temmuz sonunda Ocak 2021’e kadar gelir vergisi ödemelerinin süresinin uzatılması, gelecek 3 ay boyunca işletmelerin KDV’ ödememesi; Fransa’da 45 milyar Euro’luk bir bütçe desteği (şirketler ve çalışanlar için), kurumlar vergisi ödemesi ertelenmesi, mevcut vergi incelemelerinin durdurulması ve yeni vergi incelemelerinin kural olarak yapılmaması; Almanya’da 750 milyar Euro büyüklüğünde kurtarma paketi, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve KDV bakımından vergi ertelenmesi (vergi aslı ve faizi), salgından doğrudan etkilenenler bakımından 31 Aralık 2020’ye kadar icra tedbirlerinden vazgeçilmesi; Avusturya’da salgından etkilenildiğinin güvenilir şekilde ortaya konulabilmesi durumunda 2020 yılı kurumlar vergisine ilişkin peşin vergilerin duruma göre 0’a kadar indirilebilmesi, verginin geç ödenmesine ilişkin yaptırımlarda indirim veya terkin; Hollanda’da gecikme zammı oranının düşürülmesi, çeşitli vergilerde erteleme olanağı bu önlemlere örnek olarak verilebilir. Ülke uygulamalarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz <<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/jurisdictional-tax-measures-in-response-to-novel-coronavirus-covid-19.html>>; <<https://www.roedl.com/de-de/de/themen/documents/covid-19-measures-germany.pdf>>; <<https://www.roedl.com/de-de/de/themen/documents/covid-19-measures-france.pdf>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

⁴ Ülkemizde de ilk Koronavirüs vakasının açıklandığı 11 Mart 2020 tarihinden sonra alınmaya başlanan önlemler; 100 milyar Türk lirası tutarında destek paketi ve teşvik düzenlemesi ile idari ve vergisel düzenlemeler olarak sınıflandırılabilir.

Alınan başlıca vergisel önlemler;

31 Mart 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2019 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamelerinin verilme süresinin 30 Nisan 2020’ye kadar uzatılması (17.03.2020 tarihli ve 125 Sıra No.’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri), 2020/Şubat dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin verilmesi ve ödeme süresinin 24 Nisan 2020 tarihine kadar uzatılması (23.03.2020 tarihli ve 126 Sıra No.’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri), Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirli sektörler ve yükümlüler bakımından mücbir sebep halinin ilanı ile Tebliğ’de belirtilen yükümlülerin Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında vermeleri gereken muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerinin verilme süresinin ve ödeme sürelerinin uzatılması (518 Sıra No.’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği), 01.04.2020 ile 30.09.2020 tarihleri arasında havayolu ile yolcu taşımacılığı hizmetlerinde KDV oranının %1 olarak uygulanması (2278 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı), Yeminli Mali Müşavir Tasdik raporlarının ibraz süresinin uzatılması (26.03.2020 tarihli ve 1 Sıra No.’lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Sirküleri), Faaliyetleri durdurulan veya faaliyette bulunmayan işletmelerin yıllık ilan ve reklam vergileri ile yıllık çevre temizlik vergilerinin, faaliyetleri durdurulan veya faaliyette bulunulamayan dönemlere isabet eden kısımlarının alınmaması (Yeni Koronavirüs [COVID-19] Salgının Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 7244, Kabul Tarihi: 16.4.2020, RG 17.4.2020/31102), Konaklama vergisinin uygulanma tarihinin ertelenmesi (Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 7226, Kabul Tarihi: 25.3.2020, RG 26.3.2020/31080 (Mükerrer), md.51), 30 Nisan 2020 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2019 hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 1 Haziran 2020 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılması (17.04.2020 tarihli ve 127 Sıra No.’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri), 2020/Şubat ve 2020/Mart dönemine ait KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme sürelerinin 28.04.2020 tarihine kadar uzatılması (21.04.2020 tarihli ve 129 Sıra No.’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri), 2020 I. Geçici Vergi Dönemine ait gelir ve kurumlar geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme sürelerinin 28.05.2020 tarihine kadar uzatılması (12.05.2020 tarihli ve 130 Sıra No.’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri) Elektronik defterlerin oluşturulması ve imzalanması süresi ile elektronik defter beratların yükleme süresinin 19 Haziran 2020 tarihine kadar uzatılması (28.05.2020 tarihli ve 131 Sıra No.’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri) şeklinde belirtilebilir. <<https://www.gib.gov.tr/>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

⁵ Uygulamada Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın COVID-19 ile mücadele kapsamındaki idari tasarrufları çeşitli açılardan eleştiri konusu olmuştur. Örnek olarak belirtmek gerekirse 518 sıra No.’lu Genel Tebliğ ile muhtasar beyanname, KDV beyannamesi ve “Form Ba-Bs” verme süresi uzatılmış, buna karşılık Dijital Hizmet Vergisi beyannamesi verme süresi uzatılmamıştır. Bu durum altında Türkiye’de kurumlar vergisi açısından tam yükümlü bulunan dijital hizmet vergisi yükümlülerini etkilemektedir. Zira kurumlar vergisi beyanname verme ve ödeme süreleri ve ay bazındaki diğer yükümlülükleri ertelenmiş iken dijital hizmet vergisi beyannamesi verme ve ödeme yükümlülüğünün devam etmesi hakkaniyete aykırıdır.

⁶ OECD, 2020, <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6rakt0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis> Erişim Tarihi 31.05.2020.

Salgın hastalığın sosyal boyutu kapsamında doğal olarak hukuksal sonuçları da yer almaktadır. Bireyler ve kurumlar hastalığın yol açtığı çeşitli etkiler sebebiyle birtakım haklarını kullanamamakta ve yükümlülüklerini yerine getirememektedirler. Dünya literatüründe yavaş yavaş belirmeye ve gelişmeye başlayan Felaket Hukuku (*Disaster Law, International Disaster Law, International Disaster Response Law*) dalının varlığını tespit etmekle yetinerek belirtmek gerekir ki her bir hukuk dalı açısından farklı etkilere yol açsa da bu disiplinler ortak bir terimde, tarihi ve evrensel mücbir sebep kavramında birleşerek mücbir sebep altındaki kimselerin ve kurumların mağdur olmasını mümkün olduğu kadar önlemeye ve mevcut olumsuzlukları gidermeye çalışmaktadırlar. Gerçekten de mücbir sebep kavramı çeşitli hukuk dallarının ortak bir kavramıdır. Süresi içinde bir mücbir sebep ya da beklenmeyen hal nedeniyle kullanılamamış olan hakkın kullanılabilmesi evrensel ve genel hukuk kurallarındandır⁷.

Bu çalışmada günümüzde yaşanan pandemi sürecinin olumsuzluklarının en aza indirilmesine ve/veya ortadan kaldırılmasına ve ilgililerin korunmalarına yönelik olarak Vergi Hukuku alanında ne gibi araçların bulunduğu genel olarak ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Bu bağlamda bu bölümün izleyen başlıkları içeriğinde:

- (i) Önce vergisel işlem sürecinde-yargılama dışı süreçte mücbir sebep, beklenmeyen hal ve VUK⁸ deyişi ile zor durum kavramları ve bunların hukuksal sonuçları ile ilgili açıklamalar yapılacak, bunların VUK'ta belirsiz ve sistematikten yoksun bir şekilde ele alınış şekilleri eleştirel bir bakış açısı ile irdelenip geniş kapsamlı yeni norm getirilmesi hususu dâhil önerilerde bulunulacak,
- (ii) Yine aynı bölümde konu vergi icra hukuku yönünden ele alınacak, konunun gümrük vergi hukuku ile ilgili boyutu da yine aynı yerde irdelenip değerlendirilecek,
- (iii) Devamında mücbir sebep ve yargısal sonuçları vergi yargılaması hukuku açısından eleştirel bir yaklaşımla irdelenecek ve öneriler getirilecek,
- (iv) Son başlıkta ise konunun ceza hukuku boyutu ele alınacaktır.

Makalede ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep ilan etme yetkisinin etkileri ve sonuçları üzerinde durulup, konu hukuksal değerlendirmeye de tabi tutulacaktır. Koronavirüs salgınına ilişkin özel düzenlemeler ise ilgisine göre bu konular kapsamında ayrı başlıklarda açıklanacaktır.

⁷ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (Filiz 2019) 156.

⁸ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul tarihi: 4.1.1961, RG 10.1.1961/10703, 11.1.1961/10704, 12.1.1961/10705

I. Felaket Hukuku Kavramı ve Mücbir Sebep İle İlgili Tüm Hukuk Dallarına İlişkin Ortak Açıklamalar

A. Felaket Hukuku Kavramı

Dünyada doğal felaketlerin sıklığında ve ağırlığında gözlemlenen dramatik artış, felaket yönetiminin hukuksal boyutunu ele alan bir hukuk dalının, “Felaket Hukukunun” ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Uluslararası düzlemde bu hukuk dalı “uluslararası felaket hukuku” (“*international disaster law*”) ya da “uluslararası felaket önlemleri hukuku” (“*international disaster response law*”) olarak anılmaktadır. Mevcut salgının da bir sosyal felaket olarak nitelendirilmesi yanlış olmayacaktır⁹.

Uluslararası felaket önlemleri hukuku, gerek konuya ilişkin olarak yapılan anlaşmaların artan sayısı; gerekse felaket önleme, yönetme ve felaket sonrası giderim sürecine ilişkin hızlı kanunlaşma göz önüne alındığında 2000’lerin başlangıcından itibaren hızlı bir gelişme göstermiştir¹⁰.

Uluslararası felaket önlemleri hukukunun temel özellikleri şu şekilde belirlenebilir¹¹.

- a) “Felaket” niteliği taşıyan olaylarla ilgilenir; bu bağlamda “felaket”, önemli veya yaygın hasar veya zarara sebep olan ya da bu riski ortaya çıkaran ve sonuçları itibariyle kişileri, malvarlığını ya da çevreyi etkileyen beşerî veya doğal olaylardır.
- b) Felaket önlemlerine ilişkin aşamaları kapsamına alır: Bu temel aşamalar; önleme, felaket riskini azaltma ve hafifletme, felaket riskinin azaltılmasına olanak sağlayan bir çevre yaratma, acil bir insani yardım aşaması, erken giderim, giderim ya da iyileştirme.
- c) Düzenlediği kurallar ise devletlerin bir felaketin önlenmesine ya da hafifletilmesine ve felaketten etkilenen kişilere gereken şekilde yardım edilmesine ve felaket yönetimi aşamasında büyük bir sorun haline gelen yolsuzlukla mücadele etmeye ilişkin sorumluluğunu tanımlayan kurallar, felaketten etkilenen devlet ile diğer devletler ya da uluslararası kuruluşlarla ilişkilerine ilişkin kurallar, insan haklarının korunmasına ilişkin kurallar (medeni ve siyasi haklar yanında ekonomik, sosyal ve kültürel haklar, savunmasız gruplar, çocuk hakları) olarak belirlenebilir.

⁹ Sosyal felaket öğretide genel nitelikte, tüm halkı veya halkın büyük bir çoğunluğunu etkileyebilecek nitelikte savaş, deprem, salgın gibi sosyal varoluşu (*Sozialexistenz*) sarsan bir değişiklik olarak ele alınmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz Başak Baysal, *Sözleşmenin Uyarlanması: BK m 138 Aşırı İfa Güçlüğü* (3. Bası, On iki Levha 2019) 562.

¹⁰ Andrea de Guttry, ‘Surveying the Law’ iç Andrea de Guttry, Marco Gestri ve Gabriella Venturini (edr.), *International Disaster Response Law*, (T.M.C. Asser Press 2012) 3, 4.

¹¹ Ibid 4.

- d) Felaketin gerçekleştiği “ev sahibi” (*host*) devlet ile ilişkileri de kapsamına alır.
- e) Genel kural olarak barış zamanında uygulama alanı bulur.
- f) Yalnızca uluslararası anlaşmalarla ve gümrük mevzuatıyla değil, aynı zamanda ilkelerle de (yumuşak hukuk) düzenlenebilir.

Demek oluyor ki devletin sorumluluğu kapsamında felaketin etkilerinin, felaketten etkilenenler bakımından giderilmesi ve/veya azaltılması/hafifletilmesi de yer almaktadır.

B. Mücbir Sebep ile İlgili Tüm Hukuk Dallarına Ortak Açıklamalar

1. Terminoloji Sorunu

Mücbir kelimesi, Arapça “cebr” kökünden gelmekte, “zorla iş yaptıran, icbar eden, zorlayan” anlamlarını taşımaktadır. Mücbir sebep kavramı modern hukukumuzda Roma Hukukundan geçmiştir. Roma Hukukunda mücbir sebep “*Vis maior, Damnum fatale, Casus majores*” tabirleriyle ifade edilmiştir. Casus: olay, hal anlamını, Maior: büyük, mücbir anlamını içermektedir¹². Türkçe’ye çevirdiğimizde “Mücbir Hal” şekline dönüşen bu terim doktrine “Mücbir Sebep” olarak yerleşmiştir. Mevzuatta kimi zaman mücbir kuvvet, zorlayıcı neden, zorlayıcı sebep söylemlerine rastlansa da¹³ çoğunlukla tercih edilen ve kullanılan kavram mücbir sebep olmuştur. Mücbir sebebin diğer dillerdeki karşılığına baktığımızda, öncelikle eski dilde yani Osmanlıca’da “*esbab-ı mücbire*”; Fransızca’da “*Force Majeure*”; Almanca’da “*höhere Gewalt*”; İngilizce’de de “*Force Major, Force Majeure, Superior Power, Vis Major*” şeklinde ifade edildiği görülmektedir¹⁴.

Bu itibarla geniş anlamı ile mücbir sebep, ne tür bir kapsam verilirse verilsin kelime anlamı itibarı ile özel ya da genel nitelikte zorlayıcı sebeptir. Bu aynı zamanda VUK’un 17. maddesindeki “zor durum” ile ilgili özel hal düzenlemesinin gereksiz ve yasama sistematiği ile bağdaşmayan, karışıklığa sebebiyet verici nitelikte bir düzenleme olduğunu da ortaya koymaktadır. “Zor durum” özünde geniş anlamda mücbir sebepler (mücbir sebepler -beklenmedik haller) içinde mütalaa edilebilecek bir durumdur ve karışıklık yaratan 17. madde düzenlemesine gerek bulunmamaktadır. Mesele VUK 13 ve 15 kapsamında halledilebilir. Bu konu ileride ayrı bir başlıkta açıklanacaktır.

¹² Mustafa Harun Kıyık, *Beklenmeyen Hal Nazariyesi ve Mücbir Sebepler Açısından İslâm Borçlar Hukukunda Doğal Afetlerin Akıtlere Etkisi* (Hiperlink 2018) 95.

¹³ “Zorlayıcı neden” kavramının kullanıldığı bir örnek olarak bkz 4458 sayılı Gümrük Kanunu 35/2-c (Gümrük Kanunu, Kanun Numarası: 4458, Kabul Tarihi: 27.10.1999, RG 4.11.1999/23866). “Mücbir kuvvet” kavramının kullanıldığı bir örnek olarak bkz 818 sayılı (mülga) Borçlar Kanunu 293/2 (Borçlar Kanunu, Kanun Numarası: 818, Kabul Tarihi: 22.4.1926, RG 29.4.1926/359).

¹⁴ Kıyık, (n 12) 95.

2. Mevzuatımızda Mücbir Sebep

Mevzuatımızda ortak ve açık bir mücbir sebep tanımı bulunmamaktadır¹⁵. İlgili düzenlemelerin çoğunda bir tanımlama yaklaşımı ile birlikte örnekleme yoluna gidildiği ve terimin kapsamının açık bırakıldığı görülmektedir. Doktrinde mücbir sebebe yönelik olarak yapılan tanımlamalar ise aşağıda inceleneceği üzere genel olarak; dış etkenlerden kaynaklanma (haricilik/dışsallık), öngörülemezlik (sezilemezlik), kaçınılmazlık, sonuçlarının hemen ortadan kaldırılmazlığı ve nedensellik bağlantısı (illiyet rabitası) unsurlarını içermektedir¹⁶.

Mücbir sebep kavramı İdare Hukukunda iki boyutuyla incelemektedir. İlki idarenin sorumluluğunu kaldıran veya azaltan haller; ikincisi ise kişilerin idareye karşı yükümlülüklerini yerine getirmesini önleyen hallerdir¹⁷.

Vergi Hukukunda ise mücbir sebep ilke olarak vergi ödevlilerini korumakta, ödevlerini süresinde yerine getirememeleri veya haklarını kullanamamaları durumunda hukuksal sonuçlar doğurmaktadır. Mücbir sebepleri düzenleyen VUK 13'te yer alan "vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak" vurgusu mücbir sebeplerin vergi ödevlilerini koruyucu yönünü ortaya koymaktadır.

Ancak VUK 15, mücbir sebeplerin varlığı halinde tarh zamaşaşımının durduğunu da hükme bağladığından VUK açısından mücbir sebebe vergi idaresini koruyan bir etki de tanınmıştır.

Mücbir sebep halleri doğal olarak mevzuatta sınırlı biçimde sayılmadığından, hangi hallerin mücbir sebep kapsamında değerlendirileceği içtihatlarla ve doktrine kalmış durumdadır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 2017/90 Esas, 2018/1259

¹⁵ Türk hukukunda mücbir sebeplere ilişkin düzenlemelerin bulunduğu çeşitli hukuk dallarına ilişkin bazı kanunlar şunlardır: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (m 13, 15, 90, 111, 373); 735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu (m 10, 19, 23, 25); 3213 sayılı Maden Kanunu (m 3, 36, 37); 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (m 79, ek m.7); 6245 sayılı Harcırah Kanunu (m 40), 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (m 27); 4458 sayılı Gümrük Kanunu (m 34, 38), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (m 731, 811, 907); 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (m 48); 6098 sayılı Borçlar Kanunu (m 228, 576), 6492 sayılı Petrol Kanunu (m 8, 16), 5086 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu (m 3, 8), 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (m 91), 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (m 3, 5), 7244 sayılı Yeni Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (m 1, 9), 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (m 4, 15, geçici m.1).

¹⁶ Örneğin bkz "Bugün hâkim olup objektif adı verilen teoriye göre, ancak beklenmeyen, önceden tahmin olunamayan, kendisini hariçten husule getiren gayri kabili mukavemet bir kuvvet sebebi ile objektif olarak önlenmesi imkânı bulunmayan ve ifayı imkânsız kılan hâdisedir ki bir mücbir sebep teşkil eder." Emile Thilo, Çev. Bülent N. Esen, "Laesio Enormis" ve "Clausula Rebus Sic Stantibus" ile Bir Para Borcunda Mücbir Sebep Hakkında Not', (1935) 1(3) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 344, 349. "Sorumlu veya borçlunun faaliyet ve işletmesi dışında meydana gelen, genel bir davranış normunun ya da borcun ihlâlüne, mutlak ve kaçınılmaz bir şekilde yol açan, öngörülmesi ve karşı konulması mümkün olmayan olağanüstü bir olaydır." (Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (22. Bası, Yetkin 2017) 582. "Bütün tedbirlere, sahip olunan her türlü imkân ve araca rağmen bir olayın sonuçlarının önlenmesi mümkün değil ise, o olay bir mücbir sebep teşkil eder." Selâhattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Halûk Burcuoğlu ve Atilla Altıp, *Tekinay Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)* (6. Bası, Filiz 1988) 725.

¹⁷ Turan Yıldırım, 'Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı' (2019) 25(2) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Prof. Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı) 1520, 1520.

Karar sayılı ve 27.06.2018 tarihli¹⁸ ve Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 2013/15701 Esas, 2014/313 Karar sayılı ve 15.01.2014 tarihli¹⁹ kararları gibi tatminkâr içtihatların yanı sıra Danıştay'ın da çeşitli kararları bulunmaktadır.

Danıştay'ın bazı içtihatlarına göre, mücbir sebepler insanın iradesi ve ihtiyarı dışında meydana gelen tesadüfi olaylardır. Mücbir sebep; kökeni, doğal, sosyal ve hukuki olması itibarıyla failin dışında kalan, fail tarafından önlenme olanağı bulunmayan, önceden takdir ve tahmin edilemeyen olaylar olarak tanımlanmaktadır²⁰. Bu olayların meydana gelmelerinden önce bilinmelerine imkân olmadığı gibi meydana geldikleri zaman da giderilmeleri ilgilinin iradesine bağlı değildir. Görüleceği üzere uygulamada mücbir sebepler ile insanın eylemlerinden ve durumundan kaynaklanan beklenmeyen hallerin tümü mücbir sebep başlığı altında ele alınmaktadır.

3. Doktrin ve Uygulamada Mücbir Sebebin Özellikleri

a. Dış Etkenlerden Kaynaklanma ya da İrade Dışında Meydana Gelme

Doktrindeki bazı görüşlerde ve bazı yargı kararlarında, mücbir sebebin kişinin iradesi ve kontrolü dışında meydana gelen, sezilemeyen veya karşı konulamaz bir tabii olay olduğu belirtilmiştir²¹. Bu görüşe göre mücbir sebebin varlığı için olayın kökeni kişinin dışında gerçekleşmelidir²².

Doktrinde mücbir sebep niteliğindeki olayların deprem, sel, kasırga vb. doğal olaylar olabileceği gibi; isyan, ihtilâl, savaş²³, genel grev gibi insana bağlı (beşerî) olaylar da

¹⁸ “Mücbir sebep, sorumlu veya borçlunun faaliyet ve işletmesi dışında meydana gelen, genel bir davranış normunun veya borcun ihlâline mutlak ve kaçınılmaz bir şekilde yol açan, öngörülmesi ve karşı konulması mümkün olmayan olağanüstü bir olaydır (Eren (n 16) 582). Deprem, sel, yangın, salgın hastalık gibi doğal afetler mücbir sebep sayılır.

Yukarıdaki açıklamadan da anlaşılacağı gibi mücbir sebebin birtakım unsurları vardır. Öncelikle mücbir sebep, zorlayıcı bir olaydır. Bu olay doğal, sosyal veya hukuki bir olay olabileceği gibi insana bağlı beşerî bir olay da olabilir. Bu olay, zarar veren faaliyet ve işletmesi dışında kalan bir olay olmalıdır. Mücbir sebep nedeniyle zarar veren, bir davranış normunu veya sözleşmeden doğan bir borcu ihlal etmiş olmalıdır. Yine mücbir sebep, davranış normunun ihlali ya da borca aykırılığın sebebi olmalı ve kaçınılmaz bir şekilde buna yol açmış olmalıdır. Kaçınılmazlık kavramı, mücbir sebep yönünden karşı konulmazlık ve önlenemezlik kavramını da kapsar. Mücbir sebebin bir diğer unsuru ise öngörülemezliktir...” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

¹⁹ “...İşçiyi çalışmaktan alıkoyan nedenler, işçinin çevresinde meydana gelmelidir. İşyerinden kaynaklanan ve çalışmayı önleyen nedenler bu madde kapsamına girmez. Örneğin işyerinin kapatılması zorlayıcı neden sayılmaz. Ancak, sel, kar, deprem gibi doğal olaylar nedeniyle ulaşımın kesilmesi, salgın hastalık sebebiyle karantina uygulaması gibi durumlar zorlayıcı nedenlerdir...” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

²⁰ Danıştay İDDK, 2008-11/3108, 17.12.2009. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

²¹ Danıştay 11 D, 2005-1353/6248, 29.06.2007 Örneğin defter ve belgelerin, ödevlinin irade alanında gerçekleşen bir fiil nedeniyle zayi olması durumunda mücbir sebebin varlığı kabul edilmemektedir. Davacının iş yerinde çıkan yangının şirket müdürünün azmettirmesi sonucu kasıtlı olarak çıkarıldığı dolayısıyla olayda mücbir sebebin bulunmadığı yönünde Danıştay 3 D, 2013-4964/56, 21.01.2014. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

²² Bkz Yıldızhan Yayla, ‘İdarenin Sorumluluğu ve Mücbir Sebep’ (1980) Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu (Ankara, 12-13 Mayıs 1979) 45, 49.

²³ Libya’da 2011 yılında yaşanan olayların, Libya’da müteahhitlik yapan ve inşaat, onarım işi ile iştigal eden yükümlü bakımından mücbir sebep teşkil ettiği hakkında bkz Danıştay 4 D, 2013-1898/7853, 29.11.2017. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

olabileceği belirtilmiştir²⁴. VUK 13'te mücbir sebep hallerine verilen örnekler arasında, hem doğal olaylar (yangın, yer sarsıntısı gibi) hem de bireyin şahsında gerçekleşen ya da kendi eylemleri ile ilgili olan olaylar (ağır kaza, tutukluluk gibi) yer almaktadır.

Kanımızca dış etkenlerden kaynaklanma olarak ele alınan özellik mücbir sebebin ne şekilde tanımlandığına ve kapsamına hangi hallerin dahil edildiğine göre değişkenlik göstermektedir. Mücbir sebep bir tabiat olayıdır denildiğinde dışsallık bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşılık beklenmeyen haller de mücbir sebebin kapsamında algılandığında dışsallığın her zaman mücbir sebebin özelliği olduğunun söylenebilmesinin mümkün olmadığını düşünmekteyiz. Örneğin VUK'un 13. maddesinin birinci bendinde ağır hastalıktan söz edilmiştir, ancak buradaki ağır hastalık her zaman salgın gibi bir dış etkenden kaynaklanmayabilir. Bu kapsamda (gerçekleşmesi düşük ihtimal olmakla birlikte) bir laborantın sahibi olduğu test merkezindeki virüs dolu bir tüpü bilerek ya da bilmeyerek yere düşürmesi sonucunda hasta olması ve bu sebeple vergisel yükümlülüklerini süresinde yerine getirememesi de mümkündür. Bu durumda olay kişinin bizzat kendi eyleminden kaynaklanmaktadır.

Benzer biçimde VUK 13, bazı hallerde açık biçimde mücbir sebebin ortaya çıkışında ilgili kişinin iradesinin etkili olup olmadığını hesaba katmaktadır. Örneğin VUK'un 13. maddesinin 3. bendinde “Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler”; aynı maddenin 4. bendinde ise “Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması” halleri birer mücbir sebep olarak sayılmıştır. Öte yandan VUK'un 13. maddesinin ikinci bendinde sayılan hallerde insan etkeni olmasına rağmen yasakoyucu bu hallerin kişinin iradesi dışında gerçekleşmesi gerektiğini açıkça belirtmemiştir.

VUK açısından bu konudaki bir diğer sorun “iradesi dışında” ifadesinin nasıl anlaşılması gerektiğidir. Şöyle ki 3.ve 4. bentte iradesi dışında olma halinden ne anlaşılması gerektiği belirsizdir. İradenin neye yönelik olduğu da ayrı bir sorundur. Söz konusu ifade “kusuru olmaksızın” şeklinde anlaşılırsa kişinin hem kastı hem taksiri halinde bu sebep uygulanacak, ifade kast olarak algılanırsa kişinin buradaki mücbir sebeplere taksirli eylemi nedeni ile sebebiyet vermiş olması halleri kapsam dışı kalacaktır. Bazı durumlarda örneğin yangın halinde kişinin mücbir sebebin oluşumuna kast derecesinde kusuru ile sebebiyet vermemiş olması gerekir.

Bizce mücbir sebebi oluşturan hareket iradi bir hareket olabilir. Önemli olan kişinin mücbir sebebin hukuksal sonuçlarından yararlanmak için eylemi gerçekleştirip gerçekleştirmediğidir. Her iradi hareket mücbir sebebin hukuksal sonuçlarından yararlanmayı engeller yönündeki bir kriter doğru değildir. Kriter kişiyi dar anlamda mücbir sebep oluşturan beklenmedik hale sokan eylemin iradi olması değil, hukuksal sonuçlara yönelik iradenin/isteğin bulunup bulunmamasıdır.

²⁴ Kâmil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku* (İstanbul Bilgi Üniversitesi 2006) 322.

Örneğin kişi taksirli eylemi nedeni ile yangına sebebiyet verdiği eylemi iradidir. Ama yasal defter ve belgelerin yok olacağı yolundaki sonuç öngörülebilir bir sonuç olmasına rağmen onun tarafından öngörülememiş ve istenmemiştir. Bu durumda hem halin icabı gereği hem de VUK 13. 1 ve 2. bentlerde iradilikten söz edilmediğinden kişinin yine de mücbir sebebin hukuksal sonuçlarından yararlanması gerekir.

Hal böyle olmasına rağmen, yargı kararlarını incelediğimizde, yangın ve su baskınları gibi olaylar bakımından mücbir sebep halinin tespitinde, bazen mücbir sebebin ortaya çıkışında ilgili iradenin etkili olup olmadığına önem verildiğini söylemek mümkündür²⁵.

Mücbir sebebin her hukuk disiplininde o hukuk disiplininin özellikleri dikkate alınarak tanımlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Biz aşağıda açıklayacağımız üzere mücbir sebepleri dar anlamda doğal afetler olarak anlamakta, beklenmeyen halleri ise bunlar dışındaki örneğin kişinin kendi eyleminden kaynaklanan durumlar olarak algılamakta ve geniş anlamda mücbir sebep kavramı içinde mütalaa etmekte, terim ve uygulama birliği açısından tümünü mücbir sebep olarak adlandırmaktayız.

Hızla değişen ve gelişen bir toplum içinde yaşadığımız, çevre şartlarının çoğu zaman önceden tahmin edemeyeceğimiz ölçüde değişikliğe uğradığı göz önünde bulundurulursa, hukukun da ayrıntı meselelerde sabit çözümlerden kurtularak bu dinamizme ayak uydurması gerektiği açıktır. Bu itibarla maddede sayılan doğal olaylar ve insana bağlı olaylar yanında mücbir sebeplerin teknolojik ya da bürokratik sorunlardan da kaynaklanabileceğinin kabul edilmesi gerekir. Nitekim maddedeki sınırlanmamış olma hali bu yoruma gerekçe olarak gösterilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) kabul edildiği 1961 yılında yapılmış bir düzenlemeyi, bugünün gelişmelerine ve özelliklerine göre yorumlamak kanımızca uygun olacaktır. Örneğin vergi idaresinin sisteminde sorun çıkması nedeniyle vergi beyannamesinin elektronik

²⁵ Danıştay VDDK, 127/470, 12.11.1999: "İnceleme elemanınca 1995 yılına ilişkin defter ve belgelerinin ... tarihli yazı ile istenmesi üzerine yükümlü; ... tarihinde mahkemeye müracaat ederek, elektrik tesisatında oluşan kısa devre sonucu yangın çıktığını, yangın ve söndürme çalışmaları sırasında 1993, 1994 ve 1995 yılına ait ticari defterlerin zayi olduğunu ileri sürerek zayi belgesi verilmesini istemiş ve mahkemece davacının isteği doğrultusunda zayi belgesi verilmiştir. Söz konusu zayi belgesinin; tanık beyanları ve davacı istemi üzerine, **yangının tarihi ve ne şekilde oluştuğunu belirten** ve yangından sonraki durumu saptayan bir iftaya yangın raporu aranmaksızın verildiği anlaşılmaktadır. Bu durum, yangının ve sonuçlarının somut olarak saptanmadığını göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 13 üncü maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden birinin varlığı ve defter ve belgelerin bu sebeple incelemeye ibraz edilemediği belgelenmesiz yasal defterlerin yandığı yolundaki iddia ve zayi belgesi; mücbir sebep nedeniyle deftere kayıt koşulunun yerine getirilmiş sayılmasına yeterli olmadığından ve olayda 3065 sayılı Yasa'nın 34'üncü maddesinde öngörülen her iki koşulun da aranması gerektiğinden, tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir."

Ayrıca kişinin vergisel anlamda olumsuz sonuçlarını doğmasını engelleyebilme yeti, irade ve güce sahipken, bunu kullanmamış olması da mücbir sebepten yararlanmasını engelleyebilmektedir.

Danıştay VDDK, 2000-364/121, 23.03.2001: "Yargı kararıyla yandığı belgelenmiş olan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi yükümlüyü, katma değer vergisi indirimine ilişkin koşullardan ikincisi olan "indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olması" nı kanıtlama sorumluluğundan kurtarmaz. Ticari icaplara göre kendisine mal ve hizmet sunan kişi ve kuruluşları bilmek durumundaki bir alıcının, gerekli girişimlerde bulunarak emtia alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat olanağına sahip olduğunun kabulü gerekmektedir." (Aktaran; Ahmet Erol, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", (2012) (103) TBB Dergisi 199, 208.). Benzer nitelikte bir başka karar için bkz Danıştay 1 D, 26/26, 04.12.1944 (Aktaran, Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayaacağı Sorunu", (2012) 1(1) Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 43, 43)

ortamda gönderilememesi bir mücbir sebep teşkil edebilecektir. Tüm bu hallerde ortak noktalardan biri, yukarıda değinildiği üzere olayın kişinin kastı söz konusu olmaksızın meydana gelmesi ya da dış etkenlerden kaynaklanmasıdır.

b. Öngörülemezlik

Öngörülemezlik (sezilemezlik), olayın meydana geleceğinin önceden tahmin edilememesi, en azından sonuçlarının baştan kestirilememesi anlamına gelmektedir²⁶. Bu bağlamda olayın mı yoksa olayın sonuçlarının mı öngörülemez olması gerektiği tartışmalıdır²⁷. Mevcut salgın açısından değerlendirildiğinde de; ağırlıklı olarak salgının kendisinin yanında kapsamının ve sonuçlarının öngörülemez olması ön plana çıkmış ve olayın etkilerini artırmıştır.

c. Kaçınılmazlık

Kişinin öngörülemez bir olaya karşı gerekli tedbirlere başvuru olanağı bulamaması ya da tüm gerekli tedbirleri almasına karşın, olayın yine de meydana gelecek olması kaçınılmazlığı ifade eder.

Belirtmek gerekir ki olayın öngörülemez ve kaçınılmaz olup olmadığı; meydana geldiği yerin, koşulların ve zamanın özelliklerine göre değerlendirilir. Bu durum, mücbir sebep kavramının göreceliliğini ortaya koymaktadır²⁸.

Bununla birlikte VUK 15 ve 17 düzenlemeleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin kullanılıp doğal afet bölgesi ilan edildiği durumlarda öngörülemezlik ve kaçınılmazlık koşullarının araştırılmasına ve ayrı bir ispata gerek kalmayacaktır. Bu gibi durumlarda değerlendirmede bireyin özel koşullarının araştırılmasına veya onun tarafından ispatlanmasına gerek yoktur.

d. Sonuçlarının Hemen Ortadan Kaldırılmazlığı

Bir olayın mücbir sebep teşkil etmesi için sonuçlarının hemen ortadan kaldırılmaması gerekir. Mücbir sebep, karşı konulamaz ve sonuçları hemen ortadan kaldırılmaz şiddet ve önemdedir. Bu bağlamda örneğin herhangi bir hastalık değil, “ağır hastalık”, herhangi bir kaza değil “ağır kaza” mücbir sebep olarak sayılmıştır (VUK 13).

²⁶ Yayla (n 22) 50.

²⁷ İlgili tartışmalar için bkz Çınar Can Evren, “İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Mücbir Sebep”, (2010) 14(1) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 263, 284. Örneğin Gözübüyük; olay ile sonuçlarını birbirinden ayırmanın mümkün olmadığını, bu nedenle de olayın sezilemez olup olmadığının tespit edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bkz Pulat Abdullah Gözübüyük, *Mücbir Sebepler-Beklenmeyen Haller* (Kazancı 1977) 69.

²⁸ İl Han Özyay, *Günüşünde Yönetim* (Filiz 2004) 880.

e. Nedensellik Bağlantısı

Mücbir sebep ile bir hakkın kullanılmaması ya da geç kullanılması veya bir ödevin veya yükümün hiç yerine getirilememesi ya da geç yerine getirilmesi arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekir. Danıştay bir kararında mücbir sebeplerde ortak nokta, olayların gerçekleşmesini engelleyecek nitelik ve ağırlıkta olmalarındır saptamasını yapmıştır²⁹. Örnek olarak belirtirsek: Sel olmasaydı ilgili yükümünü yerine getirebilirdi, ağır hastalığı nedeni ile süreyi kaçırmıştır, 65 yaş üstüne sokağa çıkma yasağı olmasaydı beyannamesini süresinde verebilirdi gibi bir çıkarımın yapılabilmesi aranmaktadır.

Özetle mücbir sebep, başlı başına hak kaybının nedeni, hak kaybı sonucunu doğuracak ağırlıkta olmalıdır. Mücbir sebep olarak ileri sürülen sebebe rağmen, “hak ya da yükümün gereği yine de süresinde yerine getirilebilirdi” denilebilen durumlarda, öne sürülen sebebin hukuksal etki doğurması gerekir.

Nedensellik bağına ilişkin araştırma ve değerlendirme, ancak özel nitelikteki mücbir sebep yönünden söz konusu olabilir. Genel afet ilan edilen durumlarda, bu araştırmaya gerek yoktur. Zira bu gibi durumlarda nedensellik bağının yasal düzenleme ya da idari düzenleme gereği bulunduğu var sayılmaktadır.

Danıştay’ın gerek vergisel konulara gerekse cezalara ilişkin olarak verdiği mücbir sebebe ilişkin kararları bulunmaktadır. Danıştay nedensellik bağı çeşitli kararlarında “defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğünün mücbir sebep nedeniyle yerine getirilemediği açık olduğu hallerde vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin hukuka uygun olmadığını”³⁰, Kanunda yazılı sürelerin işlememesi için VUK 13’te belirtilen hallerin gerçekleşmiş olmasının yeterli görülmediğini, bu olayların ‘vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak’ şekilde vergi ödevlisini etkilemesi gerektiğini³¹ ifade etmiştir. Benzer yaklaşımla Danıştay defterlerin “kullanılmaz” duruma geldiğini gösteren raporun bunların aynı zamanda “okunamaz” olduğunu dolayısıyla ilgili kayıtların hiçbir şekilde tespit edilemeyeceğini göstermediğini belirterek, olayda mücbir sebebin bulunmadığına karar vermiştir³².

²⁹ Danıştay 7 D, 4380/2889, 04.12.1985; Danıştay Dergisi, Sayı 62/63, 307/309; Aktaran, Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı (n 7) 157. Aynı doğrultuda bir tanımlama için bkz: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (28. Basi, Turhan 2019) 128

³⁰ Danıştay 9 D, 2015-2325/6128, 18.09.2017. Lebib Yalkın <<http://www.lebibyalkin.com.tr/>>. Erişim Tarihi 16.06.2020.

³¹ Örneğin Danıştay, kanuni merkezi İstanbul’da üretim tesisi Kocaeli’de bulunan şirketin mücbir sebep nedeniyle beyanname veremediğini ve vadesi gelen borçlarını ödeyemediğini tespit etmiştir. Danıştay 7 D, 2880/3091 06.11.2000. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>>. Erişim Tarihi 16.06.2020.

³² Danıştay 7 D, 2001-827/381, 06.02.2003: “...Olayda, davacı Şirketin dayandığı tek belge, asliye hukuk mahkemesince tespit davasında tayin edilen bilirkişice düzenlenen 26.8.1998 tarihli rapordur. Ancak; bu raporda, yalnızca 27.12.1996 onay tarihli defterlerin “kullanılmaz” halde oldukları yolunda tespit vardır. Yasal defterlerin kullanılmaz durumda bulunması ve noter tasdikli bilgisayar yapıklarının (çıktılarının) parçalanmış olması, bunların okunamaz durumda olduklarını da göstermez. Parçalanmış olsa dahi, parçalarından, ilgili kayıtların neye ait olduğunun tespiti olanaklıdır. Ayrıca; yukarıda da söylenildiği gibi, anılan raporda, belgelerle ilgili herhangi bir saptama da yoktur. Daha açık olarak; dosyada, tahrip olayının mücbir sebep sayılabilecek koşullarda gerçekten meydana geldiğine dair inandırıcı bir kanıt mevcut değildir...” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 16.06.2020.

f. Görüşümüz

Yukarıda doktrin ve uygulamada mücbir sebeplerin özelliklerini ortaya koymaya çalışan her bir görüşle ilgili kanaatimiz özetle belirtilmiş idi. Yineleyelim ki bu özellikler yasa maddesinin kapsamına, mücbir sebebin ne şekilde algılandığına ve nelerin mücbir sebep olarak kabul edildiğine göre değişkenlik gösterebilir.

Aktarılan özelliklerden bazıları kapsam ne şekilde kabul edilirse edilsin tüm sebeplerde ortaktır. Örneğin kaçınılmazlık tüm mücbir sebeplerde ortak bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Elbette ki buradaki kaçınılmazlığın sonuçlara ilişkin olması gerekir.

Bazı özellikler kabule göre değişken olabilir. Örneğin mücbir sebepler tabiat olayları olarak algılanırsa dışsallık bir özelliktir. Ama VUK düzenlemesinde olduğu gibi beklenmeyen haller de kapsama alındığında, kişinin kendi hatası ile ağır hasta duruma düşmesi örneğinde olduğu gibi dışsallık ortak bir özellik olmaktan çıkmaktadır.

Bu nedenle ortak özellik aramak yerine, yapılacak değerlendirmelerde her somut sebep yönünden özelliklerin belirtilmesinde ve belirlenmesinde yarar bulunmaktadır.

Bize göre geniş anlamda mücbir sebepler her zaman dışsal olmayan öngörülemez veya engellenemez nitelikte etkenlerdir. Kişinin bu sebeplerin oluşumunda kusuru olabilir, ama hukuksal sonuçlarından yararlanma konusunda kastı olmamalıdır. Mücbir sebep ile vergisel yüküm arasında ise genel afet ilanı gibi haller dışında bir nedensellik bağı bulunmalıdır.

4. Mücbir Sebep Kavramının Beklenmeyen Hal Kavramından Ayırt Edilmesi

Mücbir sebepler ile beklenmeyen hal kurumları özünde; belirli bir işlemin yapılması, belirli bir şekilde davranılması ya da belirli bir başvurunun yapılması için yasalarda (Vergi Hukuku açısından ise özel ya da genel vergi yasalarında ve tahsil ile ilgili düzenlemelerde) yer alan sürelerle ilgilidir. Bu durumların varlığı halinde ilgililerin kusuru bulunmadığından adil olan, sürelerin geçirilmesine neden olan olayların ya da durumların sonuçlarının ortadan kaldırılmasıdır.

Özetle mücbir sebep ve beklenmeyen hal sürelerle ilgilidir ve hukuksal sonuç da süre geçmesi ile düşmüş bir hakkın düşmemiş sayılmasını gerektirmektedir. Yöntem ise özellikle yargılama açısından eski hale iade ve Vergi Hukuku açısından ise tamamen ya da kısmen terkin ile yasal ya da idari takdire bağlı süre verilmesidir.

Mücbir sebep kavramına benzer bir diğer kavram ise İdare Hukukunda, Borçlar Hukukunda ve Ceza Hukukunda benimsenen “beklenmeyen (umulmayan) hal”

kavramıdır³³. Mücbir sebep (force majeure) bir tabiat olayıdır. Bu durumda süreye uymayanın bir kusuru yoktur. Beklenmeyen hal (*évènement imprévisible et inévitable/öngörülemes ve önlenemez hadise*) ise bireylerin eylemlerinden meydana gelir ve bu durumda da ilgilinin hukuksal sonuçlardan yararlanabilmesi için kusuru olmamalıdır³⁴.

Mücbir sebep terimi kökeni Arapça olan “icbar” yani zorlamadan gelmektedir. Bu boyutu ile kişinin iradesi dışında onu zorlayan ve onun şahsından ya da eylemlerinden bağımsız olan dışsal her türlü etken bu kapsamda geniş anlamda mücbir sebep kavramında değerlendirilmelidir.

İdare Hukukunda mücbir sebep halinde ifanın imkânsızlığı söz konusu iken beklenmeyen halde borcun ifasının mümkün olduğu, fakat hal ve şartlarda aktin yapıldığı zamana göre önemli ölçüde ve umulmayan bir değişiklik meydana geldiğinden borçlunun borcunu ifa etmesinin ona aşırı bir yük ve zarar getireceği belirtilmiştir³⁵.

Özel Hukukta böyle bir durumda borçlunun borcunu önceden kararlaştırılan şartlarda ifa etmesini beklemek, iyi niyet kuralları, adalet ve hakkaniyet duygularıyla bağdaşmayacaktır. Dolayısıyla özel hukukta sözleşmenin yeni durum ve şartlara göre yeniden gözden geçirilmesinin gerekliliği fikri ağır basmaktadır³⁶.

Kanımızca Özel Hukuktaki ve İdare Hukukundaki mücbir sebep ve beklenmeyen hale ilişkin görüşlerin Vergi Hukukunda genel bir kural olarak kabulü mümkün değildir. Yukarıda ilgili bölümlerde değindiğimiz üzere VUK’un ilgili hükümleri belirli bir sistematikten yoksun belirsizlik içeren hükümlerdir. Bizce teorik tartışmalara girmeden ve uygulama sorunlarına sebebiyet vermemek amacı ile var olan kuralın (VUK 13) kapsamındaki tüm sebeplerin geniş anlamda mücbir sebep olduklarından hareket etmekte zorunluluk bulunmaktadır. Etkiler genel ve/veya afet kararı verilmiş ise konu “malûmdur” ve ayrıca ispata gerek yoktur, etkiler özel ise bireyin durumu ispatı ve bunun idarece kabulü gerekir.

³³ Örneğin 3213 sayılı Maden Kanunu’nun 3. maddesine göre mücbir sebep: sel, yangın, deprem, grizu patlaması, çökme, heyelan ve benzeri halleri; beklenmeyen haller ise tenör, jeoloji, pazarlama, ulaştırma ve alt yapı şartlarındaki beklenmeyen değişiklikler ile ilgili mevzuat gereğince diğer kurumlardan alınması gereken izinlerin alınmaması durumlarını ifade etmektedir.

³⁴ Nurullah Kunter, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (Yaylacık 1989) 529. “Beklenmeyen hal de öngörülemes ve önlenemez nitelikte olmakla birlikte mücbir sebepten farklı olarak, ilgilinin faaliyetleri/işletmesi içinde gerçekleşebilmektedir” Celâl Işıklar, ‘Danıştay Kararlarında İdarenin Kusursuz Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Hâller’ (2019) (1) YBHD 115, 138. Bizce VUK yönünden buradaki kusur sonuca yönelik iradedir.

³⁵ Gözübüyük (n 27) 30.

³⁶ Ali Bardakoğlu, “İslam Hukukunda ve Modern Hukukta ‘Beklenmeyen Hal’ Nazariyesi” (1985) (2) Erciyes Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi 63, 64.

İdare Hukuku açısından kanun koyucu beklenmeyen halin sonuçlarını, kimi zaman mücbir sebeple bir tutmuş, kimi zaman ise ayrıca düzenlemiştir. Bu ayrım idarenin sorumluluğuna ilişkin olarak uygulama alanı bulmaktadır³⁷.

Vergi Hukukunda konuya ilişkin temel düzenleme olan mücbir sebepler başlıklı 13. madde ise; ne bir tanım ne de sistematik bir düzenleme içermektedir. Madde sistematikten yoksundur zira örneğin 4. bentteki “Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması” hali zaten ödevlerle ilgilidir ve duruma göre diğer üç bentteki hallerden kaynaklanacak bir durumdur. Bir diğer deyişle defter ve belgeler ödevlerle ilgilidir ve ödevlerin 1., 2. ve 3. bentlerdeki hallerde yerine getirilememesi zaten maddede düzenlenmiştir. Bu nedenle de böylesi bir düzenleme (VUK 13/4) tekrardır ve gereksizdir.

VUK 13’te mücbir sebep kavramı tanımlanmadığından, maddenin beklenmeyen halleri de içerip içermediği irdelenmelidir. Özetle; kanaatimiz maddenin ikinci bendinin mücbir sebebi, birinci ve üçüncü bentlerinin ise beklenmeyen hali düzenlemekte olduğudur. Yineleyelim ki biz gerek çalışma kapsamının genişlememesi gerekse terim birliği açısından tümünü geniş anlamda mücbir sebepler kapsamında ele almaktayız.

C. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ile İlgili Genel Açıklamalar

Vergi Hukuku mevzuatımızda vergisel işlem süreci, yani vergisel ödevler, vergi idaresi-yükümlü ilişkisi süreci açısından; sistematikten yoksun ve eksik bir şekilde olsa da konuya ilişkin birtakım düzenlemeler bulunduğu gözlemlenmektedir.

Bu düzenlemelerden ilki “mücbir sebepler” başlıklı VUK 13 hükmüdür. Madde başlığında her ne kadar mücbir sebep denilmiş olsa da teorik açıdan sadece mücbir sebepler değil beklenmeyen haller de ele alınmıştır. VUK’taki diğer düzenlemeler ise yargılama evresi öncesindeki sürece ilişkin olarak mücbir sebeplerin hukuksal sonuçları ile ilintilidir.

Bunlardan VUK’un 15. maddesi “mühlet verme” başlığını taşımaktadır ve kapsamında “zor durum” olarak adlandırılan, ancak ne sayılan ne de tanımlanan ve özünde de sınırlayıcı olmayan mücbir sebep başlıklı 13. madde içinde değerlendirilebilecek bir durumu ele almaktadır. 17. maddede ise tanımlanmamış ve özünde 13. madde kapsamında en düz mantıkla “gibi haller” ibaresi altında sınıflandırılabilir bir mücbir sebep olarak kabulü gereken “zor durum” ve hukuksal sonuçları ele alınmıştır. 115. maddede gerçek anlamda mücbir sebepler yani

³⁷ “Mücbir sebep idarenin sorumluluğunu tamamen kaldırırken, beklenmeyen hal böyle bir etki yaratmamaktadır. Öte yandan idarenin sorumluluğunun belirlenmesinde mücbir sebep kavramının uygulaması giderek azalmaktadır. İdarenin sorumluluğu söz konusu olduğunda mücbir sebebe kurtuluş beyyinesi olarak pek sık başvurulmamaktadır... Bu farkın sebebi, bir tarafta devlet-vatandaş ve bu ilişkideki devletin üstün konumu, diğer tarafta ise kişi-kişi arasındaki eşitlikler.” Işıklar (n 34) 225.

doğal afetler(le) ile ilgili olarak bunların zararlı sonuçlarının ortadan kaldırılması ya da azaltılması (terkin) konusundaki bazı hükümlere yer verilmekte ve nihayet 373. madde ise mücbir sebeplerin varlığı ve ispatı halinde idarece ceza kesilmeyeceği hükmünü içermektedir. Vergi Ceza Hukuku açısından anılan son düzenleme (maddede ceza kesilmez denilmiş olsa da) bir cezazırlık sebebi değil, manevi unsurun gerçekleşmemesi nedeni ile aykırılığın oluşmadığını belirten bir hükümdür.

Mesele Vergi Yargılaması Hukuku ve İdari Yargılama Hukuku açısından daha da vahimdir. İYUK'ta³⁸ mücbir sebepler, beklenmeyen haller ve bunların hukuksal sonuçları yani eski hale iade kurumu / eski hale iade tali davası ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. İleride değinileceği üzere idari dava-vergi davası ikileminde vergi davaları açısından İYUK 31/2 düzenlemesinin VUK'un yukarıda anılan hükümlerinin yargılama evresinde de uygulanma olanağı bulunduğu ileri sürülmüş olsa da; bizce bu mümkün değildir ve her iki dava türü açısından da İYUK'ta ciddi yasal boşluklar ve sorunsallar bulunmaktadır. Keza daha sonra açıklanacağı üzere içtihatlar da ağırlıklı olarak bu yöndedir. Kaldı ki konuya ilişkin olarak vergi davaları açısından mücbir sebeplerin bir eski hale iade nedeni olduğu yolunda bir içtihat birliği bulunduğu varsayılsa dahi, ortaya mücbir sebep ve eski hale iade kurumlarının vergi davalarında geçerli ancak idari davalarda geçersiz olacağı şeklinde bir sonuç çıkaracaktır ki böylesi bir durumun hukuken ve mantıken kabulü olanaksızdır.

Sorunu somutlaştırırsak; bir kişi COVID-19 ile ilgili 7226 sayılı Yasa'nın Geçici 1. maddesi ve bu maddenin Cumhurbaşkanı'na verdiği yetkiye dayanılarak kullanılan uzatma süresi içinde sürelerin durmuş olması sebebi ile açmadığı bir davayı, 15 Haziran tarihinden sonra da kusuru olmaksızın zamanında açamamışsa ne olacaktır? Hastalığının vergi yargılaması hukuku açısından bir mücbir sebep sayılıp sayılmayacağı ve eski hale iade talebi veya eski hale iade tali davası hakkında herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Konu içtihatlarla çözümlenecektir ve içtihadı birleştirme yoluna gidilmedikçe her somut olayda yargıcın ya da heyetin takdirine göre farklı sonuçlara ulaşılabilecektir.

Nihayet Vergi Ceza Hukuku açısından işlem boyutunda VUK, yargılama boyutunda ise suçlar açısından Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK)³⁹ ve kabahatler açısından (İYUK-VUK-Kabahatler Kanunu) uygulanma alanı bulmaktadır. VUK istisnalar dışında ancak vergisel işlem sürecinde vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi ödevlilerinin öngörülemez, kaçınılamaz harici bazı durumlardan etkilenmesinin ve daha fazla zarar görmesinin önüne geçilmesi ve hak düşümü süreleri açısından da ilgililere süre verilmesi için mücbir sebep kurumuna ve bunun hukuksal sonuçlarına yer vermiş bulunmaktadır. VUK'ta *zor durumda süre verme, doğal afetler nedeniyle terkin* (varlık ve mahsul kaybı) ile ilgili hükümler konuya ilişkin diğer düzenlemelerdir.

³⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Kanun Numarası: 2577, Kabul Tarihi: 6.1.1982, RG 20.1.1982/17580.

³⁹ Ceza Muhakemesi Kanunu, Kanun Numarası: 5271, Kabul Tarihi: 4.12.2004, RG 14.12.2004/25673.

Görüleceği üzere özetlersek: VUK'un konuya ilişkin olan ve ancak yargılama öncesi süreçte uygulanma alanı bulacak olan hükümleri 13, 15, 17, 90, 111, 115 ve 373. maddelerdir. Bunlardan:

- (i) 13. maddede sınırlı olmayan bir sayma yöntemi ile mücbir sebepler ve beklenmedik haller ele alınmaya çalışılmıştır.
- (ii) 15. maddede “mücbir sebeplerle gecikme” başlığı altında ağırlıklı olarak mücbir sebep nedeniyle kaçırılan hak düşümü sürelerinin uzaması hali ile ilgili kural getirilmeye çalışılmış olduğu; bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı'na beyannamelerin toplulaştırılması adı altında ne olduğu ve nasıl uygulanacağı belirsiz bir yetki ve dahası yasallık ilkesi ile çelişir bir biçimde “beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması” adı altında tahakkuktan vazgeçme sonuçlu bir başka yetki verildiği görülmektedir.
- (iii) 17. madde “mühlet verme” başlıklıdır ve aslında sebeplerin sınırlandırılmadığı 13. madde kapsamında ele alınabilecek ve ne olduğu belirli olmayan “zor durum” olarak adlandırılan hale ve bunun hukuksal sonuçlarına ilişkindir.
- (iv) VUK'un 90. ve 111. maddelerinde de mücbir sebep ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan 90. madde VUK 72 ve devamında düzenlenen komisyonların üyelerinin mücbir sebeple göreve devam edememe haline ilişkin mücbir sebep düzenlemelerine ilişkindir. VUK 111 ise “ödeme zamanı” başlığı taşımakta olup; mücbir sebeplerle süre uzaması halinde vade tarihinin sürenin bittiği gün olduğu ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki yükümlülerin ödeme sürelerini uzatma yetkisini hükme bağlamaktadır.
- (v) 115. madde ile “verginin terkinin” başlığı altında bazı doğal afetlerle ilgili terkin kurumu düzenlenmeye çalışılmıştır.
- (vi) Nihayet 373. madde ile de doğal afetlerden dolayı ceza kesilmeyeceği hükmü sevk edilerek Vergi Ceza Hukuku yönünden bir kusurluluğu ortadan kaldıran sebep ve bunun hukuksal sonucu ele alınmıştır.

Bu ön açıklamaların ortaya koyduğu gerçek ise; VUK'un mücbir sebep ile ilgili kurallarının girift, belirsiz, sistematikten yoksun ve karışıklığa sebebiyet verici nitelikte olduğu, vergi yargılaması hukukunda konuya ilişkin yasal boşlukların bulunduğu ve nihayet mücbir sebep kavramının Vergi Ceza Hukuku açısından da bazı sonuçlarının bulunduğudır.

Benzer bir yorum gümrük vergi hukuku açısından da yapılabilir. Makalede bu konu da ayrı bir başlık altında incelenip değerlendirilmiştir.

II. Vergi Hukukunda Yargılama Öncesi Süreç Açısından Mücbir Sebepler

A.VUK'un Mücbir Sebeplere İlişkin Hükümleri

1.VUK Uyarınca Mücbir Sebep Halleri

VUK 13 mücbir sebep sayılan halleri belirlemiş bulunmaktadır:

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 (zorunlu bulunmama/ iradi olmayan kaybolma);
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller⁴⁰.

Burada mücbir sebeplerin sayılması, yine yasa metninden anlaşılacağı üzere, sınırlayıcı nitelikte değildir. Çünkü mücbir sebep durumları sayıldıktan sonra “gibi hallerdir” tabirine yer verilerek, yapılan sayımın sınırlayıcı olmadığına işaret edilmiştir.

VUK'ta sayılan sebepler sınırlı olmadığından bunlar dışında olabilecek aynı ağırlıktaki mücbir sebepler de madde kapsamında değerlendirilecektir.

Hukuksal durum bu olmakla birlikte, idare uygulamasında VUK'un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep hallerinin sınırlandırılmış olduğu yolunda bazı kabullere de rastlanmaktadır⁴¹.

⁴⁰ Hırsızlık, yağma, muhasebe kayıtlarının içinde bulunduğu aracın çalınması, araç kazası ya da gemi çatması ile idarece veya yargı organlarıncı alınan sebepler nedeniyle vergi ödevlerini veya işlemlerini yerine getirememiş olması örnek olarak gösterilebilir (Aktaran; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı (n 7) 423). Bu haller çalışmanın Vergi Ceza Hukukuna ilişkin bölümünde daha ayrıntılı olarak açıklanıp örneklenecektir. Ayrıca ayrıntılı bilgi ve örnekler için bkz Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Ethemler 2007) 212 vd.

Öte yandan defter ve belgelerin inceleme elemanında bulunması hali özel olarak düzenlenmiştir. Bu durumda defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten itibaren beyanname verme tarihine kadar olan süre bir aydan az ise, yükümlünün beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar. Ancak Danıştay idare tarafından el konulan defter ve belgelerin yükümlüye incelettilmemesini mücbir sebep kapsamında değerlendirmektedir. Nitekim Danıştay konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda “*Yükümlüye ait defter ve belgelerin daha önce inceleme elemanına ibraz edildiği hususu taraflar arasında ihtilafsız olduğuna göre yükümlünün defter ve belgelerin kendilerine iade edilmediği iddiasına karşı idarece aksini ispat edici herhangi belge sunulmaması karşısında bu iddianın doğru olduğu dolayısıyla defter ve belgelerin kendi iradesi dışında çıkması nedeniyle olayda mücbir sebep hali bulunduğu kabul gerekir*” şeklinde görüş belirtmiştir. (Danıştay 9 D, 1632/1179, 03.04.2002. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

⁴¹ 2004 tarihli bir özalgede hatalı olarak VUK 13'te sayılan hallerin sınırlanmış (numerus clausus) bir nitelik taşıdığı belirtilmiştir. Aynı özalgede; özel olanlar dâhil hastanelerden alınan raporlara ilişkin olarak, *hastalığın vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalıklardan olup olmadığı hususunun, Sağlık Müdürlüklerinden veya raporu tanzim eden Hastane Başhekimliklerinden, hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarıncı (Hükümet Tabipliği, Sağlık Ocağı gibi) verilen raporlar hakkında da aynı husuların Sağlık Müdürlüklerinden sorulması gerektiği ve özel doktordan alınan raporların idare yönünden bir geçerliliği bulunmadığı ifade edilmiştir.* <<https://www.gib.gov.tr/nod/92354>> Erişim tarihi 16.06.2020.

Acaba korona virüsünün neden olduğu *COVID-19* salgını bir mücbir sebep olarak nitelendirilebilir mi? Nitelendirilirse vergi hukuku alanındaki etkileri neler olacaktır?

Mücbir sebebin dışsallığı, öngörülemezliği, kaçınılmazlığı, sonuçlarının hemen ortadan kaldırılamazlığı ve nedensellik bağı olarak anılan temel unsurlarının söz konusu salgın açısından da gerçekleşmiş olduğu açıktır.

Gerçekten de salgın hastalık tüm dünyayı etkilemiş, yaygın kısıtlamalar gelmiş ve sosyal ve mecburi koruma tedbirleri nedeniyle vergi yükümlülükleri hem vergisel ödevlerini yerine getiremez; hem de dava açma gibi haklarını adeta arayamaz hale gelmişlerdir. O halde bu salgını dar anlamda bir mücbir sebep olmamakla birlikte, geniş anlamda bir mücbir sebep olarak nitelendirebiliriz. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (“OECD”) de salgını mücbir sebep (“*force majeure*”) olarak nitelendirmiştir⁴². Biz de bu küresel salgının lehe genişletici yorum yapılarak maddedeki ağır hastalık ibaresi kapsamında ya da en düz yorumla “gibi haller” kapsamında yani geniş anlamda mücbir sebepler içinde değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

2. Mücbir Sebep Hallerinin Hangi Yükümler ile İltimli Olduğu Hususu

Hemen belirtmek gerekir ki mücbir sebep tüm vergisel ödevler, hatta verginin ödenmesi yönünden dahi uygulama yeri bulacaktır.

Türk Vergi Hukukunun dayandığı beyannameye dayanan tarh usulünün zorunlu bir sonucu ve etkin şekilde işleminin gereği olarak, yükümlülere belirli ödevler yüklenmiş bulunmaktadır. VUK’un ikinci kitabı yükümlünün ödevlerine ayrılmıştır. Ayrıca özel vergi kanunlarında da yükümlünün ödevlerine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Bu ödevler şu şekilde sınıflandırılabilir:

- 1- Bildirimde bulunma ödevi
- 2- Defter tutma ödevi
- 3- Belge düzenine uyma ödevi
- 4- Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi
- 5-Beyanname verme ödevi
- 6- Diğer ödevler

⁴² Tackling Coronavirus (COVID-19) Contributing to a Global Effort, OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 Crisis, 03.04.2020 <<http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

Vergi borcunun ödenmesi yani “ödeme” ise VUK’un söz konusu ikinci kitabında ödevler arasında gösterilmemiş, birinci kitabın altıncı kısmının birinci bölümünde olmak üzere, kanun sistematığında apayrı bir yerde konumlandırılmıştır⁴³. Ödemenin bir ödev olup olmadığı konusundaki tartışmaya girmeden belirtilmesi gereken husus; mücbir sebeplerin verginin ödenmesi yönünden de uygulama alanı bulması gerektiğidir. Kaldı ki salt VUK’un 111. maddesinden de aynı sonuç çıkmaktadır.

Danıştay’ın hastalığının ayakta tedavi ile iyileşebileceği yolunda bir hastalık olması nedeni ile ilgilinin başvurusunu kabul etmemesine rağmen; “uzlaşma başvurusunun vergi ödevi ile ilgisinin bulunmadığı ve bu nedenle VUK 13. ve 15. madde hükümlerinin uygulanamayacağı, ancak uzlaşma başvurusunun “bir hakkın kullanımı” niteliğinde olduğu ve kanunla öngörülmemiş olsa da *mücbir sebep hallerinde idareye başvuru için öngörülen sürelerin işlemeyeceğinin genel hukuk kuralı olduğu*” yolundaki saptaması ile VUK’un mücbir sebep ve süreler etkisi ile hükümlerinin yalnızca vergi ödevlerine ilişkin olmadığı yönündeki saptaması konuyu açıklamaktadır⁴⁴.

Belirtmekte yarar gördüğümüz bir diğer husus da; uzlaşmaya ilişkin düzenleme ve daha sonra ilgili bölümde değinilecek COVID-19 hakkındaki özel düzenlemedeki durma tarihi itibarı ile bitimine 15 günden az kalan sürelerin, işlemeye başladıktan sonra 15 güne tamamlanması yolundaki hükmün, VUK 15’te düzenlenen mücbir

⁴³ İrfan Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu* (Vedat 2006) 48.

⁴⁴ “...”uzlaşma” ... mükelleflerle idarenin karşılıklı olarak uzlaşmalarına imkan veren müessese olduğu, dolayısıyla söz konusu müessese ile tanınan imkandan yararlanmak yada yararlanmamak, vergi ve ceza muhatabına tanınan bir hakkın kullanılması ile ilgili olduğu, bir vergi ödevinin yerine getirilip getirilmemesi ile ilgisinin bulunmadığı, bu bakımdan uzlaşma ile ilgili sürelerde Vergi Usul Kanununun 13. maddesinin dikkate alınmayacağı, **bununla beraber, kanunla öngörülmemiş olsa da mücbir sebep hallerinde idareye başvuru için öngörülen sürelerin işlemeyeceğinin genel hukuk kuralı olarak kabul edildiği**, uzlaşma talebinde bulunmamanın hukuki niteliği ve sonuçları göz önünde bulundurulduğunda, uzlaşma talebinde bulunmaya engel olacak haller; ancak, kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi olağanüstü özellikler taşıyan durumlar olabileceği, davacının süresinde uzlaşma talebinde bulunmayı engellediğini ileri sürdüğü hastalığının resmi teşekküllerce teyit edilmiş olmasına rağmen, yataklı tedavi kurumlarında tedaviyi gerektirir nitelikte bulunmadığı, yalnızca istirahatı gerektirir nitelikte olduğunun raporda belirtilmiş olması, söz konusu hastalığın çok ağır nitelikte hastalık olmadığına karine teşkil edeceğinden, genel hukuk kuralları içinde mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceği...” Danıştay 3 D, 1996-1119/3410, 15.10.1997. Karar için bkz Mustafa Balcı, ‘Vergi Hukukunda Mücbir Sebeplerin Dava Sürelerine Etkisi’ <<https://vergialgi.net/vergi-hukukunda-mucbir-sebebin-dava-surelerine-etkisi>> Erişim Tarihi 18.06.2020.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 03/08/2004 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-2 Sayılı Özelgesi’nde ise “... mükellefin uzlaşma gününde geçirdiği rahatsızlığına ilişkin raporun alındığı özel polikliniğin “özel hastane” statüsünde olup olmadığı... II Sağlık Müdürlüğüne sorulması; söz konusu özel polikliniğin özel hastane statüsünde olduğu yönünde yazı alınması halinde, mükellefin rahatsızlığının Vergi Usul Kanununun 13 uncu maddesinin birinci bendinde sayılan “ağır hastalık” kapsamında mütalaa edilerek mükellefin durumunun mücbir sebep hali sayılması ve uzlaşma görüşmesi için yeni bir gün tayin edilmesi, özel hastane statüsünde olmadığı yönünde yazı alınması halinde ise mükellefin durumunun mücbir sebep hali sayılmayarak yeniden uzlaşma günü verilmemesi uygun olacaktır.” ifadelerine yer verilmiş ve ağır hastalık durumu mücbir sebep olarak kabul edilmiş ve yeni bir uzlaşma günü tayin edilmesi yönünde görüş bildirilmiştir. <<https://www.gib.gov.tr/node/92354>> Erişim Tarihi 11.04.2020.

sebebin sürelerle etkisi ile ilgili genel kural açısından da bir değişiklik yapılarak kabul edilmesi gerektiği kanısında olduğumuzdur. Bu yasa sistematigi ve yeknesaklık açısından gerekli bir durumdur.

3. Mücbir Sebebi İspat Yükü

Bilindiği gibi, kişinin kendi yararına sonuçlar elde etmek üzere bir savı ileri sürmesi halinde, o kişinin bu savı kanıtlaması yükümlülüğü (ispat yükü) Vergi Hukukunda da mevcuttur. Öte yandan, komisyonlar döneminden kalan ve günümüzde gerekliliği ve kapsamı dahi tartışmalı olan VUK'un 3. maddesinde yer alan hüküm gereği iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa aittir.

Genel kurala uygun olarak, mücbir sebebin sonuçlarından yararlanmak isteyen kişi, mücbir sebebi ispat yükünü taşır. Öte yandan mücbir sebep malum ise yani herkes tarafından biliniyorsa, mücbir sebebin varlığının ispatı gerekmez (VUK 15, 373).

Bu hususta Yasa'da rastlanan ilginç bir detay mücbir sebep halinde sürelerin durmasına ilişkin hüküm getiren VUK 15 ile vergi cezası kesilmeyeceğine ilişkin VUK 373'ün lafzına ilişkindir. VUK 15'te mücbir sebebin "ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi" ibaresi yer alırken, VUK 373'te "tevsik ve ispat olunursa" denilmektedir. Kanun koyucunun abesle iştiğal etmeyeceği prensibinden yola çıkılarak, benzer düzenlemelerde yer alan "ve" ile "veya" bağlaçlarına yüklenecek anlam araştırılmalıdır.

"Tevsik etmek" belgelemek anlamına geldiğinden "mücbir sebebin tevsiki", varlığına ilişkin kanıtlayıcı bir belge sunulmasını ifade etmektedir. "Mücbir sebebin ispatı" ise Vergi Hukukunda geçerli kabul edilen delillerle ortaya konulmasıdır. Vergi Hukukunda delil serbestisi ilkesi söz konusu olup, kural olarak yemin hariç her türlü delil kullanılabilir (VUK 3/B-f. 2). Vergiyi doğuran olay ile açık ve doğal bir bağlantısı bulunan tanık ifadeleri dahi geçerli delildir. Bu bağlamda VUK 15 kapsamında sürelerin durması için mücbir sebebin, herhangi bir belge sunulmaksızın örneğin tanık beyanlarıyla ispatı da mümkün olabilmelidir. Zira yasa maddesi açıkça "tevsik veya ispat"tan bahsetmiştir. Oysa VUK 373'teki "tevsik ve ispat olunursa" ibaresi gereği vergi cezalarının kesilmemesi için mücbir sebebin varlığı belgelerle ispat olunmalıdır gibi bir sonuç çıkmaktadır ki bu hukuken hatalı bir düzenlemedir⁴⁵. Öncelikle bazı hususlar örneğin doğal afetler belgelenebilecek hususlar değildir. Sonrasında ise bazı durumların da belgelenmesine gerek yoktur. Bu nedenle yasal sistematik, mantık ve hukuk gereği 373. maddedeki "ve" ibaresinin "veya" olarak anlaşılması zorunludur.

⁴⁵ Danıştay da defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı yükümlüye kesilen üç kat vergi ziyai cezasını değerlendirdiği kararında, davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir "belge" ibraz edilmediğini ifade ederek, ispat yükünün ancak yazılı delille yerine getirilebileceğini ortaya koymuştur. (Danıştay 4 D, 2013-6649/7841, 29.11.2017. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

Kaldı ki bir kez ispat denildikten sonra ispatın ne şekilde olacağını zaten mevcut durum ve mantık ortaya koyacaktır. Bu nedenle de öncelikle hem ispat hem de belge terimlerinin aynı maddelerde kullanılması gerekli değildir. Keza afet ilanı gibi durumlarda da ispat gereksizdir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 518 sıra No.'lu Genel Tebliğ kapsamında Koronavirüs salgınından doğrudan etkilendiği saptanan yükümlülerin mücbir sebep halinde olduğunu tespit ederek bu durumun sonuçlarını belirlemiştir. Dolayısıyla Tebliğ kapsamında bulunan yükümlüler açısından Tebliğ kapsamında bulunulduğunun ortaya konulması yeterlidir. Tebliğ kapsamında bulunmayan yükümlüler için ise ispat yükünün yerine getirilmesi gerekmektedir.

B. Gereksiz ve Yükümlüler Aleyhine Sonuçlar Doğurabilecek Bir Düzenleme: VUK 17'de Yer Alan “Zor Durum”

VUK'un 17. maddesinde, mücbir sebep olarak adlandırılan ve 13. maddede sınırlanmaksızın sayılan sebeplere ilaveten “zor durum” olarak adlandırılan bir diğer düzenlemeye ve bunun hukuksal sonuçlarına yer verilmiş bulunmaktadır. Bu maddede zor durumdan söz edilmiş, ancak zor durumun ne olduğu ne tanımlanmış ne de sayılmıştır. Hukuksal sonuçları açısından da bu durumda olduklarını belgeleyenlere süreler açısından VUK'un 15/1. maddesindeki yasal korumadan daha dar ve takdire bağlı bir koruma tanınmaya çalışılmıştır.

Maddenin özü, zor durum olarak ifade edilen ne olduğu belirsiz ve varlığı ya da yokluğu idarenin takdirine bırakılmış durumlarda; zor durumun varlığı sonucuna ulaşılması halinde, vergisel işlemlerine ilişkin ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanların, vergi idaresinden ek süre talebinde bulunabilmesidir.

Bu durumda olanlara, yasal sürenin bir katı, yasal sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun bir süre verilebileceği belirtilmiştir.

Bu sürenin verilebilmesi için:

- 1- Süre talebinde bulunan, süre bitmeden önce yazı ile istemde bulunmalıdır.
- 2- İstemde gösterilen mazeret, süre verecek makam tarafından kabul edilmelidir.
- 3- Sürenin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Biz bu hükmü gereksiz bir düzenleme olarak nitelendirmekteyiz.

Şöyle ki:

Geniş anlamı ile mücbir sebep, kabule göre değişik bir şekilde ne tür bir kapsam verilirse verilsin kelime anlamıyla özel ya da genel zorlayıcı sebeptir. Bu aynı zamanda VUK'un 17. maddesindeki "zor durum" ile ilgili özel hal düzenlemesinin gereksiz ve yasama sistematigi ile bağdaşmayan, karışıklığa sebebiyet verici nitelikte bir düzenleme olduğunu da ortaya koymaktadır. "Zor durum" özünde geniş anlamda mücbir sebepler (mücbir sebepler-beklenmedik haller) içinde (en azından gibi haller kavramı kapsamında) mütalaa edilebilecek bir durumdur ve karışıklık yaratan 17. madde düzenlemesine gerek bulunmamaktadır. Mesele VUK'un 13. ve 15. maddeleri kapsamında çözümlenebilir.

VUK'un bu düzenlemesi ile karışık ve sistematik olmayan bir kural getirilmiş olduğu açıktır. Bunun yanı sıra, maddenin aleyhe sonuçları da bulunmaktadır. Zor durum olarak adlandırılan haller içi ne şekilde doldurulmaya çalışılırsa çalışılsın özünde geniş anlamda mücbir sebeplerdir.

17. maddenin incelenen bu düzenlemesi ise, barındırdığı ve doğuracağı yukarıdaki sistematik sakıncalara ilaveten; öncelikle zaten yasa gereği 13. madde kapsamında ele alınması gereken bazı durumlarda, idareye neyin mücbir sebep değil de zor durum olacağını belirleme yetkisi vermiş olması nedeni ile eleştirilebilir. Ayrıca böylesi bir düzenlemenin, mücbir sebep olan hallerin, 15. madde gereği sürelerin durmasını yasa gereği sonuçlayacak olmasına karşın, zor durum kabul edilmeleri halinde süre yönünden de idareye takdir tanınmış olması da ayrı bir hukuka aykırılıktır.

Hukuksal olarak olması gereken nelerin mücbir sebep olduklarının sistematik olarak sayılması veya tanımlanması ve sürelerin bu gibi durumlarda yasa gereği duracağını belirtmesidir. 17. madde hükmü ve aleyhe düzenlemeleri ise gereksizdir ve kaldırılması gerekir. Bu konularda idareye tanınan yetkinin hukuka aykırı boyutları ileride ayrı bir başlıkta ayrıntılı olarak açıklanacak olmakla birlikte, özetle bu bölümde sonuç olarak belirtilmesi gerekenler: 15. maddenin 1. fıkrası ile mücbir sebebin yasa gereği bir durma sebebi olduğu ve ne zaman başlayıp ne kadar süreceği yasa ile belirtilmişken, 2001 yılında Bakanlığın yetkisi ile ilgili belirsizlik içeren durumu düzenleyen 15. maddenin son fıkrasının başta yasallık prensibi olmak üzere hukuka aykırı olduğu ve 17. maddedeki kuralın da yerinde olmayan, karışıklığa sebep olucu nitelikte kaldırılması gereken bir kural olduğudur.

Verilen ek sürelerin de yetersizliği nedeni ile uygulamada bu kurumun uygulaması sık görülmemektedir. Nitekim vergi hukuku uygulamasında bu kurumun çoğunlukla mücbir sebebi takip eder nitelikte olduğu ve doğal bir afetin etkisiyle duran sürelerin işlemeye başlamasından sonra zor durumda kalan mükelleflerin bu kuruma sıkça başvurduğu ifade edilmektedir⁴⁶.

⁴⁶ Gürol Ürel, *Güncel Vergi Hukuku Uygulaması* (Seçkin 2017) 168.

Sorunu bir örnekle açıklarsak; bir kişi COVID-19 etkisi ile süresinde yapamadığı bir başvuru ya da işlemi (muhtasar beyanname vermek gibi...), genel düzenlemeler ya da yasa gereği duran sürenin işlemeye başlamasından sonra da kusuru olmaksızın zamanında yapamamışsa; uygulamada bu gibi durumlarda “zor durum” kurumunun işletildiği görülmektedir.

Oysaki sözü edilen haller de özünde VUK 13 kapsamında en azından “gibi haller” kavramı kapsamında bir mücbir sebep/zorlayıcı sebeptir. Dolayısıyla da farklı ve karşıklığa yol açıcı nitelikte bir başka maddede düzenlenmesine gerek yoktur.

III. Vergi Hukukunda Gümrük Vergileri Alanı Dâhil Yargılama Öncesi ve Sonrası Meydana Gelen Mücbir Sebebin Hukuksal Sonuçları

A. Genel Açıklamalar

Mücbir sebep; hakların süresinde kullanılmamasının, yükümlülüklerin süresinde yerine getirilmemesinin aleyhe hukuki sonuçlarını engellemektedir. Mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yasal ya da idari süreler içinde yapılmamış işlemler ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli sayılır⁴⁷. Diğer bir deyişle mücbir sebebin temel etkisi eski hale iadedir.

Vergi Hukukunda mücbir sebeplerin ödevlere ilişkin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisi, öteden beri kabul edilmektedir. Yargı organları daha sonra verdiği kararlarda mücbir sebeplerin etkisini diğer süreler bakımından da kabul etmiştir⁴⁸.

Gerçekten, VUK'ta sürelerin durması salt “vergi ödevlerine ilişkin sürelerle” sınırlanmamış, VUK 15'te vergi ödevi terimi kullanılmaksızın “sürelerin işlemeyeceği” belirtilmiştir. Bu itibarla, mücbir sebeplerin sonuçlarının salt vergi ödevleriyle sınırlı olduğunu kabul etmek kanımızca daraltıcı bir yorumda bulunmak anlamına gelecek, isabetli olmayacaktır.

Bu bağlamda, VUK kapsamındaki hakların (uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, izaha davet, cezalarda indirim vs.) kullanılmasına ilişkin sürelerin de mücbir sebeplerden birinin varlığı halinde işlemeyeceğini belirtmek gerekir. Ancak Danıştay'ın bu yönde kararları bulunduğu gibi⁴⁹ aksi yönde kararlarına da rastlanmaktadır⁵⁰.

⁴⁷ Sürelerin sınıflandırılması için bkz Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler* (Sevinç 1975) 15 vd.; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 131.

⁴⁸ Ibid 130.

⁴⁹ Bu yöndeki bazı Danıştay kararları için bkz Danıştay 3 D, 2014-3169/634, 15.02.2018; Danıştay 9 D, 2000-1835/3812, 02.10.2002. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

⁵⁰ Danıştay 3 D, 2014-/510, 05.02.2015. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 02.06.2020.

VUK 13'ün birinci ve ikinci fıkralarında “vergi ödevi”nden söz edildiği için⁵¹; bu fıkralarda belirtilen mücbir sebep halleri olan ağır hastalık, ağır kaza, tutukluluk, doğal afetler gibi haller özelinde bir yükümlü hakkının kullanılmasına ilişkin işlemler bakımından mücbir sebep sonuçlarının doğmayacağı düşünülebilir⁵². Öte yandan, diğer mücbir sebeplerden birinin varlığında, örneğin yükümlünün zorunlu bulunmama (mecburi gaybubet) halinde uzlaşmaya başvuru süresinin duracağını ancak yükümlünün ağır bir kaza geçirmesi halinde bu sürenin durmayacağını kabul etmek adil ve tutarlı bir yaklaşımdır.

Özetle; bizce mücbir sebeplerin VUK'taki tüm hak düşürücü süreler açısından hukuksal sonuçlar doğurması gerekir. Aşağıdaki alt başlıklarda mücbir sebeplerin yargılama öncesi süreç açısından VUK'ta ve AATUHK'ta düzenlenmiş olan sürelerle etkisi ele alınacak, daha sonra konu gümrük vergisi bağlamında eleştirel bir bakış açısı ile değerlendirilecektir.

B. VUK ve AATUHK Açısından Mücbir Sebebin Vergisel İşlem Sürecindeki Sürelere Etkisi

1. Mücbir Sebebin Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Sürelere Etkisi

Ortada bir mücbir sebebin bulunması halinde süreler işlemeyecektir. VUK 15 mücbir sebebin sürenin işlemlerini durduran bir neden olduğunu belirtmiştir. Yani bir mücbir sebep varsa, mücbir sebebin doğduğu tarihten, ortadan kalktığı tarihe kadar süreler işlemez. Burada dikkat edilecek nokta mücbir sebebin sürelerin işlemlerini kesmeyip sadece durdurduğudur. Mücbir sebebin gerçekleşmesinden önce işlemiş olan süreye, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra işlemeye devam eden süre eklenir.

COVID-19 düzenlemesinde VUK'un uzlaşmadaki sürelerle ilgili düzenlemesine benzer şekilde, 7226 sayılı Yasa'nın Geçici 1. maddesi gereğince dava açma, icra takibi başlatma, başvuru, şikâyet, itiraz, ihtar, bildirim, ibraz ve zamaşımı süreleri, hak düşürücü süreler ve zorunlu idari başvuru süreleri de dâhil olmak üzere bir hakkın doğumu, kullanımı veya sona ermesine ilişkin duran sürelerin bitimine 15 günden az süre kaldığı hallerde süre 15 Haziran itibarı ile 15 güne tamamlanacak, hiç başlamamış olan süreler de bu tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır. Bu genel hükümdür. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yukarıda örnekleri verilen düzenlemeleri ayrı durumlardır⁵³ ve ilgili düzenlemelerde belirlenen süreler genel hükme göre aleyhe sonuç doğurmadıkları takdirde uygulanma alanı bulacaktır.

⁵¹ “...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...”

⁵² Mesut Erez, “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler Ağır Hastalık Hali” (1961) (7) Maliye Konferansları I, 1, 2.

⁵³ Bu noktada 7226 sayılı Yasa'nın Geçici Madde 1. maddesinin ikinci fıkrasında madde kapsamı dışında sayılan süreler arasında vergi kanunlarındaki sürelerin yer almadığını vurgulamak gereklidir.

VUK'un 15. maddesine dönersek; aynı hüküm gereğince tarh zamanasını da işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. Bunun yanında VUK 126'da düzeltilme zamanasını 114. maddede yer alan tarh zamanasını süresine bağlandığı için, mücbir sebebin düzeltme zamanasını süresini de durdurduğunu kabul etmek gerekir.

Bu noktada şu sorunun sorulması gereklidir: Vergi ödevlilerinin menfaati düşünülerek düzenlenen mücbir sebeplerin tarh zamanasını süresini uzatması isabetli bir düzenleme midir? Gerçekten, mücbir sebeple tarh zamanasını süresinin uzaması ödevlinin değil vergi idaresinin lehine bir durumdur. Bu husus tartışmaya açık olmakla birlikte bizim görüşümüz bir yandan mücbir sebepten etkilenen vergi ödevlisinin korunması, diğer yandan da vergi alacağının mücbir sebep nedeniyle ortadan kalkmasının engellenmesi yoluyla bireysel ve kamusal yarar arasında adil dengenin sağlandığı yönündedir⁵⁴.

Öte yandan mücbir sebepler VUK 374'te düzenlenen ceza kesmede zamanasını durdurmamaktadır. VUK 15'te, mücbir sebep bulunması halinde işlemeyen süre kadar tarh zamanasının uzayacağı belirtilmesiyle yetinilmiş, ceza zamanasının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Ceza zamanasını düzenleyen 374. maddede ise, ceza zamanasının sadece ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle kesileceği öngörülmüştür.

2. Mücbir Sebeplerin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Düzenlenen Sürelere Etkisi

Vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına ilişkin düzenlemeleri içeren 6183 sayılı AATUHK'ta mücbir sebeplerle ilgili bir hüküm yer almamaktadır. Anılan Yasa'nın "Tebliğler ve müddetlerin hesaplanması" başlıklı 8. maddesinde hilafına bir hüküm bulunmadıkça sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağı yolunda bir düzenleme mevcuttur.

Doktrinde bu yollamanın yalnızca VUK'un 18. maddesinde yer alan sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükmü değil, 14 ila 18. maddelerinin yer aldığı üçüncü bölümün tamamını kapsadığı görüşü kabul edilmektedir ki bizce de olması gereken budur⁵⁵. Dolayısıyla mücbir sebeplerin meydana gelmesi durumunda AATUHK'ta yer alan süreler de (ödeme emri, haciz, ihtiyati haciz işlemlerine karşı dava açma süreleri gibi) işlemeyecektir⁵⁶.

Görüleceği üzere sürelerle ilgili bölümde yer alan 15. maddede, bu bölümde yer almayan 13. maddedeki mücbir sebep hallerine atıf yapılmış bu hallerde sürelerin

⁵⁴ Karş. Neslihan Coşkun Karadağ, 'Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından 'Mücbir Sebepler' ve 'Ödeme'ye Eleştirel Bakış' (2012) 61(3) AÜHFD 1017, 1034. Coşkun Karadağ çalışmasında aksi yönde bir görüş savunarak, söz konusu düzenleme ile mücbir sebeplerin sağladığı bireysel çıkarın, kamu yararına feda edildiğini ve bu durumun ölçülülük ilkesine aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 127 vd.; Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları* (Oluş 2004) 146.

⁵⁶ Bkz Danıştay 4 D, 1989-2535/1153, 02.04.1990. Legalbank <<https://legalbank.net/>> Erişim Tarihi 16.06.2020.

işlemeyeceğinden söz edildiğinden, VUK'taki mücbir sebeplerin aynı zamanda AATUHK açısından da geçerli olacağı sonucu çıkmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinde⁵⁷ düzenlenen tahsil zamaşımı süresini ise ayrıca ele almak gerekir. Zira tahsil zamaşımının kesilmesi (6183 sayılı Kanun 103) ve durması (104) halleri arasında mücbir sebepler yer almamaktadır. Ayrıca VUK 15'te mücbir sebebin etkileyeceği zamaşımı türü açıkça "tarh zamaşımı" olarak belirlenmiştir. Bu itibarla mücbir sebeplerin tahsil zamaşımı süresinin işlemlerini durdurmayaacağı görüşündeyiz. Tahsil zamaşımı süresinin kamu borçlusuna aleyhine uzaması için verginin yasallığı ilkesi gereğince açık bir hükmün varlığı gerekir.

3. Mücbir Sebebin Diğer Hukuksal Sonuçları

Aşağıda mücbir sebebin VUK ve AATUHK açısından diğer bazı hukuksal sonuçları ele alınacaktır. İncelenecek olanlar dışında VUK yönünden mücbir sebebin vergisel para cezası ile karşılanan aykırılıklar ve suçlara da kusurluluğu kaldıran bir sebep olması nedeni ile etkisi bulunmaktadır. Konu bu etkinin vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukukuna ilişkin olmasından dolayı sistematik gereği ileride VI No.'lu ana başlıkta ayrıntılı incelenecektir.

a. Verginin Re'sen Tarhına Engel Olmaması

Yükümlüden defter ve belgelerinin ibrazı istenildiğinde, VUK'ta tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayi olan bir yükümlünün ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemeyecektir. Bununla birlikte defterlerin ibraz edilememesi ile böyle bir durumda re'sen tarh yapıp yapılamayacağı hususları birbirinden farklı konulardır. Böyle bir nedenden dolayı, ibraz ödevini yerine getiremeyen yükümlü adına re'sen tarhiyat yapılabilmesi olasıdır.

Nitekim Danıştay İBK da farklı doğrultuda içtihatları birleştirdiği 2019 tarihli bir kararında, defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemiş olmasını re'sen tarh sebebi olarak kabul etmiştir⁵⁸.

b. Gecikme Faizini ve Gecikme Zammını Ortadan Kaldırması

Vergi yükümlüsünün, belirli vergi ödevlerini mücbir sebeple yerine getirememesinden dolayı gecikme faizi, vergi borcunu vadesinde ödeyememesinden dolayı ise gecikme zammı uygulanamayacaktır.

⁵⁷ Tahsil zamaşımı: Madde 102- Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.

⁵⁸ Danıştay İBK, 3/1, 08.02.2019. RG 25.07.2019/3084.

c. Vergi ve Buna Bağlı Cezalar ile Diğer Kamusal Alacakların Doğal Afetler Nedeniyle Terkini

Mücbir sebep hallerinden bazılarının zararlı sonuçlar konusundaki hukuksal etkileri VUK'un 115. maddesi ile düzenlenmeye çalışılmıştır. Sözü edilen maddeye göre yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilâsı ve bunlara benzer afetler yüzünden,

- i. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden yükümlülerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
- ii. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden yükümlülerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları;

Hazine ve Maliye Bakanlığınca zararlı mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Hazine ve Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline yani vergi dairelerine ve defterdarlıklara devredebilir.

VUK 115 doğal afetler nedeniyle verginin terkinini düzenlemişken, AATUHK⁵⁹, VUK kapsamının dışında kalan kamu alacaklarının doğal afetler nedeniyle terkinini ele almaktadır (m. 105/4). Bu durumda vergi borçları ve vergi cezalarının terkinini, VUK 115'e göre diğer bunlar dışındaki kamu alacaklarının terkinini ise AATUHK 105'e göre yapılacaktır. Nitekim AATUHK 105'in son fıkrasında vergi alacakları konusunda VUK'a yapılan atıf bu durumu ortaya koymaktadır⁶⁰.

İki hüküm arasında terkin karar verme yetkisi tanınan makamlar açısından da farklılık bulunmaktadır. VUK kapsamında terkin yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmişken, AATUHK'ta bu yetki Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

Genel bir afet halinde Cumhurbaşkanı'nın böyle bir karar vermesi mantıklı kabul edilebilir. Ancak doğal afet lokal ya da özel bir nitelik de taşıyabilir. Genel nitelik taşımayan olaylarda bu yetkiyi aramak maddenin uygulanabilirliğini afete uğrayanlar açısından güçleştireceği gibi Cumhurbaşkanı'na teknik bir konuda yük oluşturacaktır.

⁵⁹ AATUHK'un "Tabii afetler sebebiyle terkin" kenar başlıklı 105. maddesine göre, "Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilâsı ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları Cumhurbaşkanı kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur. Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vuku tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır. Bu maddesi kapsamındaki bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dâhilinde ilgili amme idarelerince tespit olunur."

⁶⁰ AATUHK'un (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 6183, Kabul Tarihi 27.1.1953, RG 28.7.1953/8469) kabul edildiği dönemde 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 5432, Kabul Tarihi: 7.6.1949, RG 15.06.1949/7233) yürürlükteydi. Dolayısıyla AATUHK'ta 5432 sayılı VUK'un "Verginin Terkini" kenar başlıklı 105. maddesine atıf yapılmıştır. 213 sayılı VUK'un 105. maddesi "İlanın muhteviyatı" kenar başlığını taşımaktadır. Doğal afetler sebebiyle verginin terkinini ise 213 sayılı VUK'un 115. maddesinde düzenlenmektedir. Dolayısıyla AATUHK'ta yapılan atfın, 115. maddeye yapıldığının kabul edilmesi gereklidir.

Yasalar birbirleri ile uyumlu olmaları gereken düzenlemeler bütünü oldukları gibi, kendi içlerinde de sistematik, uyumlu ve anlaşılabilir kurallar içermeleri gereken düzenlemelerdir. Aynı konuya ilişkin yetkinin vergiler ve diğer kamu alacakları bakımından farklı makamlarda olması, uygulamada karmaşaya sebep olabileceğinden, uyum sağlamak amacı ile sistematikselsel açıdan konunun ortak bir hüküm ile (VUK'ta) düzenlenmesinde ve anılan yetkinin sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait olmasında yarar vardır. Bu yönde bir uyumlaştırma yapılmadığı sürece AATUHK'un 105. maddesinin genel doğal afet hakkında Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin korunması, genellikle arz etmeyen durumlarda bu yetkinin ilgili bakanlığa verilmesi ve VUK 115 açısından da bu tür bir ayırım yapılması daha doğru olan düzenleme yöntemidir.

Sonuç olarak bugün yürürlükte olan sistemde doğal olaylara bağlı olarak uğranılan zarara dayalı verginin terkinini için, yükümlünün yasada belirtilen idari başvuruları yapması ve yapılan değerlendirme sonucunda şartların gerçekleştiği kabul edilerek, idarece verginin terkinine karar verilmiş olması gerekmektedir⁶¹.

Görüleceği üzere mücbir sebeplerin tümü *süreler yönünden* yasa gereği etki doğurmakta, bu konuda idareye verilen yetkiler hukuka aykırılıklar içermekte; *uğranılan zararlar yönünden ise* konu tüm geniş anlamda mücbir sebepler değil bunlardan sadece doğal afetlere ilişkin olanlar açısından bir terkin sebebi oluşturmaktadır. Mevcut yasal sistemde düzenlemenin farklı idari makamların takdirine ve uygulamalarına bırakılmış olması bu konuda da yasallık ve eşitlik ilkelerine aykırı sonuçlar doğurucu bir nitelik taşımaktadır.

Keza 115. madde ile 13. maddenin karşılaştırılması; VUK'un güncelliğini yitirdiğinin, özensiz kaleme alındığının ve sistematikten yoksun olduğunun bir başka örneğini ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki; mücbir sebep oluşturan tabiat olaylarına ilişkin temel hüküm 13/2. maddedir ve anılan maddede tabiat olayları yani doğal afetler sayılırken yalnızca yangın, su basması ve yer sarsıntısı örnek olarak verilmiştir. Mücbir sebebin hukuksal sonuçlarından terkinini düzenleyen tali norm niteliğindeki 115. madde ise, *öncelikle* 13. maddedeki tüm geniş anlamda mücbir sebeplerin birer terkin sebebi olarak ele alınmamış olması nedeni ile eleştiriye açıktır. Buna ilaveten mücbir sebeplerle ilgili temel normda yer almayan yer kayması, kuraklık, don ile zararlı hayvan ve haşarat istilasından söz edilmiştir. Yani tali normda ana normdan daha fazla ve farklı örneklere yer verilmiştir.

Bu durumlar ayrıntıya ilişkin özellikler olarak algılanabilir. Ancak bizce bir yasanın yazımına ve sistematığına gösterilen özen, haklara ve hukuka gösterilen özenin göstergesidir. Yasal düzeyde olması gereken ise; yargılama öncesi veya yargılama dışı sürece ilişkin mücbir sebeplerin neler olduklarına ve bunların hukuksal

⁶¹ Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı (n 7) 218.

sonuçlarının ne olduğuna ilişkin sistematikten yoksun ve dağınık tüm bu hükümlerin, VUK kapsamında bir kısım içeriğinde ve izleyen maddelerde uyumlu bir biçimde düzenlenmesidir. Bu konuda her bir başlıkta ve alt başlıkta yer verdiğimiz yahut aktardığımız öneriler yol gösterici olacaktır.

Sayma her zaman daha güç ve tüm olasılıkları kapsamı neredeyse imkânsız olan yöntemdir. Bir hukuk devletinde olması gereken; kısa ve öz bir biçimde tüm olasılıkları kapsayacak bir tanımlama yapılması ve mücbir sebep örneğinde olduğu gibi çok fazla olasılık içeren durumlarda uygulamanın, özellikle de içtihatlarında tutarlı ve uyumlu bir yargının mantık ve analitik çıkarımlarla tanımın içeriğini doldurmasıdır. Bu hukuk geleneği olan toplumlarda zorunlu ve yeterli bir uygulamadır. Bu konuda bir öneri olarak; *“Mücbir(zorlayıcı) sebeplerin varlığı halinde vergisel ödevlere ve VUK, AATUHK ve Özel Vergi Yasalarında düzenlenen diğer hallere ilişkin hak düşürücü nitelikteki yasal süreler ile takdiri süreler işlemmez. Bu süreler zorlayıcı sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren işlemeye başlar ya da (başlamışsa) devam eder. Durma tarihinde bitimine 15 günden az kalmış olan süreler 15 güne tamamlanır”* şeklindeki basit düzenleme önerilebilir. Mücbir sebebin tarh zamanaşımına ilişkin daha önce değindiğimiz gibi birey-egemen güç çıkarlarını dengelemek amaçlı sonucu da takdire göre yasaya eklenebilir. Aynı maddede ya da izleyen bir maddede bu esaslara bağlı kalınarak mücbir sebeplerin çalışmada incelediğimiz diğer sonuçlarına da eleştirdiğimiz hususlar dikkate alınarak yer verilebilmesi mümkündür.

C. Gümrük Mevzuatımızda Mücbir Sebep, Yargılama Öncesi Sürece İlişkin Hukuksal Sonuçları ve Bu Alanda Koronavirüs Salgını ile İlgili Özel Düzenlemeler

Konunun gümrük mevzuatı açısından da irdelenmesinde yarar bulunmaktadır. Çalışmamızın bu başlığı altında gümrük vergilerine ilişkin mevzuatımızda yargılama öncesi ve yargılama dışı süreç açısından mücbir sebebin ne şekilde düzenlendiği ve hukuksal etkileri ile sonuçlarının neler olduğu konusunda eleştirel bir bakış açısıyla açıklamalar yapılacaktır.

Gümrük vergilerini ve gümrük rejimini düzenleyen temel yasa olan Gümrük Kanunu'nda, mücbir sebepleri ve bunların hak düşümü sürelerine ve sair yükümlülüklerle hukuksal etkilerinin neler olduğunu ve sonuçlarını düzenleyen, VUK 13, 15 ve 17 benzeri genel normların bulunmadığı belirtilmelidir. Bununla birlikte birçok maddede mücbir sebep ve beklenmeyen halden söz edilmiştir.

Dağınık biçimdeki bu hükümler belirli bir sistematikten yoksun, karmaşık bir dille ele alınmış ve girift bir nitelik taşımaktadırlar.

Keza inceleme konumuz açısından da GK’da yer almayan bazı genel hükümlere Gümrük Yönetmeliği’nde⁶² (GY) yer verilerek yine hukuka aykırı bir yöntem seçilmiştir.

Gümrük Kanunu’nda mücbir sebep ve/veya beklenmedik halden söz eden hükümler anılan Yasa’nın 34/3-a, 38, 68/2, 92/1 ve 2, 168, 186, 208, 211, 213 ve 214. maddeleridir. 35. maddede “zorlayıcı sebep” ibaresi kullanılmıştır. Dahilde işleme rejimine ilişkin olan 111. maddenin ikinci fıkrasında kullanılan terim ise “haklı gerekçeler”dir.

Bu düzenlemelerin dikkat çekici yönleri şöyle özetlenebilir:

- Sözü edilen maddelerde bazen mücbir sebepten söz edilmiş, bazen de hem mücbir sebep hem de beklenmeyen hal terimleri kullanılmıştır. Bir maddede ise zorlayıcı sebep ve zorluk ibaresine yer verilmiştir. Bu sistematik bir aksaklıktır ve anılan yasanın özensiz kaleme alındığının bir göstergesidir.
- Bir diğer özellik sözü edilen maddelerde ne mücbir sebebin ne de beklenmeyen halin tanımlanmış olduğudur. Sayma yöntemi ile bunların neler oldukları da belirtilmemiştir.
- Buna ilaveten bu sayılanlar dışındaki hallere ilişkin hak düşümü süreleri yönünden mücbir sebeplerin hukuksal etkileri ve sonuçları ile ilgili kurallar yoktur.
- Bir kez mücbir sebebin her bir kurum için ayrı ayrı düzenlenmesi yolu seçildiğinde olması gereken yasa kapsamındaki ilgili her durum ve hak düşümü süresi ile ilgili olarak mücbir sebep düzenlemesi getirilmesidir. GK’da bu da yapılmamıştır. Örneğin transit rejimi (GK 92) ve dahilde işleme rejimi (GK 11) açısından yasada süre belirtilmişken, 125. maddede gümrük kontrolü altında işleme rejimine ilişkin olarak sürelerin ve ilgili esasların yönetmelikle belirleneceği kuralına yer verilmiştir.
- GK’da mücbir sebeple ilgili hükümlerin hukuksal niteliği farklıdır. Bazen kusurluluğu kaldıran bir sebep (örneğin GK 34/3-a, 38, 68/2, 92/1 ve 92/2); bazen bir istisnaya ilişkin hak düşümü süresi (GK 168), bazen bir terkin ve iade sebebi (GK 211, 212, 213 ve 214) ve bazen de ödeme yükümünü ortadan kaldıran bir sebep olduğu gözlemlenmektedir (örneğin GK 186/1 ve 208).
- Hukukun temel ilkelerine ve verginin anayasal ilkelerine (Örneğin eşitlik ilkesi. Aynı konumdaki bir yükümlüye süre verilirken bir diğerine verilmemesi ya da farklı süreler verilmesi halleri) ilişkin bir başka hukuka aykırılık mücbir

⁶² RG 07.10.2009/27369 (Mükerrer).

sebepten dolayı uzayacak sürelerin bazen takdire bağlı olarak (GK 168) uzatılabileceğinin, bazen de uzatılmasının bir zorunluluk olduğunun (GK 211, 212, 213 ve 214) belirtilmiş olmasıdır.

- GK'nın hak ihlallerini sonuçlayabilecek bir başka hukuka aykırı düzenleme şekli, bazen idarenin hangi makamına süre tespiti konusunda yetki verildiği belirtilmişken (GK 211, 212, 213 ve 214), bazen de yetki konusunda hüküm sevk edilmemiş olmasıdır (GK 168).

Bu örnekler çoğaltılabilir. Özetle belirtilmesi gereken gümrük mevzuatında da yasal açıdan ciddi bir revizyon ve daha doğrusu ciddi bir yasal reforma ihtiyaç duyulduğudur. Değindiğimiz konularda sistematik ve terimsel bütünlüğün sağlanmasında yarar bulunmaktadır.

Gümrük mevzuatı yönünden dikkat çekici olan bir diğer husus, yasada yer almayan mücbir sebebin sürelere etkisi ile ilgili kurallara, GY'de yer verilmiş olmasıdır. Gümrük konularında mücbir sebeplerin GK'daki süreleri örneğin 15 günlük itiraz süresini uzatıp uzatmayacağı meselesini yönetmelik hükümleri dikkate alınarak çözümlenmek mümkündür.

İlgili Yönetmelik hükmü 31. maddedir. GY'nin 31. maddenin birinci ve ikinci fıkralarına göre netleştirmek mümkündür. Anılan maddenin ilk fıkrası "*mücbir sebep ve beklenmeyen hallerden herhangi birinin bulunması halinde idari itiraz süresi, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemez*" şeklinde olup, mücbir sebeplerin idari itiraz sürelerini durduracağı; ikinci fıkrası ise "*idari itiraz başvurusunun süresi dışında yapılması halinde, itiraz süresi içinde meydana gelen mücbir sebepleri ya da beklenmeyen halleri kanıtlayan belge ibraz edilmesi halinde gümrük idaresince ek süre verileceği*" kuralını içermektedir.

Bu hüküm önce yasa ile düzenlenmesi gereken bir genel kuralın, bu yapılmayıp yönetmelik ile düzenlenmiş olması açısından eleştiri konusu yapılabilir⁶³.

Bir başka eleştiri konusu husus, GY'nin 31. maddesinde mücbir sebeplerin sadece GK'da yer alan idari itirazlar konusunda süreleri durduracağından söz edilmiş olmasıdır. Bizce bu hükmün GK'daki tüm hak düşümü süreleri açısından uygulanması gerekir. COVID-19 sürecinde bu hükmün ve genel Covid kurallarının (7226 sayılı Kanun'un Geçici 1. maddesindeki durma kuralının) uzlaşma açısından da uygulama konusu olup olmadığı soru olarak Gümrükler Genel Müdürlüğü'ne yöneltilmiş ve anılan idari birim GY 31'e

⁶³ Gümrük konularında yasa ile düzenlenmesi gereken temel kuralların/ilkelerin yönetmelik ile düzenlenmesine ilişkin başka örnekler de bulunmaktadır. Örneğin ne bis in idem konusu, yani suç kabahat ikileminde aykırılıkların birleşmesi sorununun nasıl düzenleneceği konusu GK ile değil GY 579 da ele alınmaya çalışılmıştır. Ayrıntılı bilgi ve konuya ilişkin açıklamalar için bkz Mahmut Kaşıkçı, 'Vergi Kaçakçılığı Suçları İle İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar', Süheyl Donay Armağanı (Filiz 2019) 59, 79; Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı (n 7) 344-345, 51 no.'lu dipnot.

değinmeden uzlaşma süresinin 7226 sayılı Yasa'nın Geçici 1. maddesi kapsamında duran sürelerden olduğunu ifade etmiştir⁶⁴.

Üzerinde durulması gereken bir diğer konu, GY 31. madde hükmünün gümrük uyuşmazlıkları açısından yargılamaya ilişkin sonuçlarının bulunup bulunmadığıdır. İleride ayrı bir bölümde ayrıntılı olarak üzerinde durulup irdeleneceği üzere, İYUK'ta mücbir sebepler ve yargısal sürelerle etkisi ile ilgili bir hüküm yoktur. Keza tartışmalı İYUK 31/2 düzenlemesinde; VUK'a atf olmasına rağmen, gümrük vergileri ilgili yasa olan GK hükümlerinin İYUK'ta hüküm bulunmayan hallerde gümrük konularına ilişkin yargılamada uygulanacağı konusunda bir atf da yoktur. Bu itibarla sorun, zorlama yoluyla İYUK 31/2 atf normu ile de çözümlenemez. Dolayısıyla gümrük uyuşmazlıkları açısından yargılamaya ilişkin bir yasal boşluk bulunduğu açıktır.

Yukarıda bahsedilen iki ayrı soruna ilişkin özet kanaatimiz; (i) GY'nin 31. maddesinde yer alan mücbir sebeplerin süreleri durduracağına ilişkin kuralın geniş yorumlanarak, GK'nın sadece itiraz değil tüm hak düşümü sürelerine ilişkin olduğunun kabulü gerektiği, (ii) buna karşın aynı hükmün gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin yargılama sürecinde uygulama imkânı bulunmadığıdır.

Danıştay'ın da bu doğrultuda kararları vardır. Örneğin Danıştay 7. Dairesi “2577 sayılı Kanunda, rahatsızlık nedeniyle dava açma süresinin uzayacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği ve davanın otuz günlük dava açma süresi geçirilerek açıldığı” gerekçesiyle davayı süre yönünden reddeden vergi mahkemesi kararını onamıştır. Bu husus Danıştay'ın GY 31 normunun gümrük konularındaki yargılamada geçerli olmadığını kabulü anlamlıdır⁶⁵.

İYUK, GK ve GY'de hüküm bulunmaması mücbir sebeplerin gümrük uyuşmazlıkları açısından yargılama sürecinde dikkate alınmayacağı anlamına gelmez. Hiçbir hüküm bulunmasa bile, hukuku yasa ile ölçülmemesi gereken yargı makamlarının mahkemeye erişim hakkının ve adil yargılanma hakkının gereklerini dikkate alarak mücbir sebepleri yargılamanın her aşamasında hesaba katmak durumundadır. Konu ileride mücbir sebeplerin vergi yargılama hukukuna etkisi bahsinde ayrıntılı açıklanacaktır.

Burada irdelenen hususlar yargılama öncesi sürece ilişkindir. *Gümrük vergi ve yükümlülüklerinden kaynaklanan alacakların tahsil sürecinde ve gümrük uyuşmazlıklarından kaynaklanan yargılama sürecinde; makale kapsamında VUK*

⁶⁴ Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 14/05/2020 tarihli 54382960 sayılı “7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun-Uzlaşma” konulu Yazısı. Sözü edilen yazıda; “benzer bir uygulamanın GK'nın 244. maddesinde düzenlenen gümrük uzlaşmaları açısından da geçerli olup olmadığı yolunda ilgili idari birime sıkça soru sorulduğu ve ilgili yasal düzenlemedeki ‘bir hakkın doğumu, kullanımı veya sona ermesine ilişkin tüm süreler’ ibaresinin uzlaşma süresini de kapsamı sebebiyle, uzlaşmanın da 7226 sayılı yasa kapsamında değerlendirilmesi gerektiği” ifade edilerek ilgili birimlere sürelerin durduğu ve bu doğrultuda işlem tesisi konusunda talimat verilmiştir. İdare bu örnekte aslında yasa kapsamında olan ve görev gereği yapılması gereken bir uygulama ile ilgili durumun açıklamasını yapmıştır.

⁶⁵ Danıştay 7 D, 7447/79, 18.01.2011 (Balçı (n 44) dipnot 79).

kapsamındaki vergiler bağlamında AATUHK ve vergi yargılamana ilişkin yaptığımız açıklamalar aynen geçerlidir.

Ayrıca, gümrük konuları açısından da COVID-19 ile ilgili bazı önlemler alınmıştır. Makalenin kapsamını fazlaca aşmamak açısından bunların genel tasarruflar ya da yasal düzenlemeler (örneğin 7226 sayılı Kanun geçici m. 1) ya da bazen ilgili bakanlık birimlerinin uygulama birliği isteyen ya da hukuksal durumu açıklayan yazıları ile yapıldığı belirtilmelidir⁶⁶.

IV. Türk Vergi Hukuku ile Uluslararası Vergi Hukukunda Koronavirüs Salgınına Özgü Düzenlemeler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Mücbir Sebep İlan Yetkisi ve Bu Yetkinin Sınırları

A. Genel Açıklamalar

Daha önce de bazı vesilelerle değinildiği üzere VUK, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mücbir sebep hali ilan etme ve buna bağlı hukuksal sonuçları belirleme konusunda bazı yetkiler tanımıştır. Şöyle ki Hazine ve 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 yetkili kılınmıştır. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla, beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir (VUK 15/3).

Hazine ve Maliye Bakanlığı; mücbir sebep hali ilân edilen yerlerdeki yükümlülerin, bu Kanun kapsamında olup, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile bu Kanun'un 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya yetkilidir. Bu yetki; bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle de kullanılabilir (VUK 111/6).

⁶⁶ Uygulama birliği amacıyla örneğin tıbbi ve cerrahi maske ya da gözlük gibi bir takım kişisel koruyucu ekipmanın ihracatı ya da tıbbi tanı kitlerinin ithalatının Sağlık Bakanlığı'nın ön iznine bağlanmıştır (04 Mart 2020 tarihli ve 31058 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "İhracı Yasak Ve Ön İzne Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ (İhracat: 96/31)"de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile Kişisel Koruyucu Donanım kapsamında piyasaya arz edilen "Koruyucu Maske (Gaz, Toz ve Radyoaktif Toz Filtreli Maskeler)", "Tulum (Koruyucu İş Elbisesi)", "Sıvı Geçirmez Önlük (Kimyasallara Karşı Kullanılan Koruyucu Önlükler)" ve "Gözlük (Koruyucu Gözlükler)" ile Tıbbi Cihaz Yönetmeliği kapsamında piyasaya arz edilen "Tıbbi ve Cerrahi Maske" ve "Tıbbi Steril/Nonsteril Eldiven" isimli ürünlerin ihracatı ve 02.04.2020 tarihli ve 31087 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Tıbbi Tanı Kitlerinin İthaline İlişkin Tebliğ" ile insanlar için kullanılan 3822.00 ve 3002.15 Gümrük Tarife Pozisyonlarındaki eşyaların ithalatı Sağlık Bakanlığı bünyesinde yer alan Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu'nun ön iznine bağlanmıştır). Hukuksal durumu açıklayan yazılara örnek olarak ise yukarıda belirttiğimiz Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 14.05.2020 tarihli 54382960 sayılı "7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun-Uzlaşma" yazısı gösterilebilir.

Keza daha önce ilgili başlıkta aktarılıp değerlendirilen ve bazı hukuka aykırılıkları barındırdığı belirtilen, dahası gereksiz bir norm olarak nitelendirdiğimiz VUK'un 17. maddesinde de "zor durum" halinin takdiri ve buna bağlı bazı hukuksal sonuçlar oluşturma yetkisi de bu durumun örneklerindedir. Söz konusu yetki, mevcut salgın bakımından da kullanılmıştır.

Bu ana başlık altında Koronavirüs salgınının uluslararası vergi hukuku açısından da ele alınıp değerlendirilmesi yapılacaktır.

Aşağıda Koronavirüs salgını ile ilgili ulusal ve uluslararası vergi hukukundaki bu düzenlemeler ile ilgili bilgiler verilecek ve hukuki değerlendirme yapılacaktır.

B. Ülkemizde Koronavirüs Salgınına İlişkin Mücbir Sebep İlanı, Özgü Düzenlemeler ve Değerlendirme

1. 518 Sıra No.'lu Genel Tebliğ

Koronavirüs salgını ile ilgili gelişmeler karşısında VUK'taki düzenlemelerin de mağduriyetlere cevap vermediği anlaşıldığından, mücbir sebebin etkilediği ödevliler için bazıları kanun ile olmak üzere yeni düzenlemeler yürürlüğe konulmuştur. Salgından ve bu kapsamda alınan tedbirlerden doğrudan etkilenen yükümlülerin VUK'un mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılmasına ilişkin 518 sıra No.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶⁷ bu düzenlemelerden biridir.

Bununla birlikte yetersiz kalan mevzuata eklenen bu yeni mevzuatın da her sorunsalı karşılayamadığı, birtakım eksiklikleri ve çarpıklıkları barındırdığı gözlemlenebilmektedir. Sorunun en dikkate değer olanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebebi sınırlandırma, yani vergi türleri, mükellef türleri ya da sektörlerle göre belirleme yetkisinin olup olmadığıdır.

518 sıra No.'lu Genel Tebliğ ile COVID-19 salgını nedeniyle mücbir sebep kapsamına alınan yükümlüler iki grup halinde düzenlenmiştir:

Birinci Grup Yükümlüler

Tebliğ'de yapılan düzenlemeyle, aşağıdaki yükümlülerin, 01.04.2020 ila 30.06.2020 (bu tarihler dâhil) arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

- a) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi yükümlüsü olanlar,

⁶⁷ RG 24.03.2020/31078.

- b) Koronavirüs salgının doğrudan etkilenen ve ana faaliyet konuları itibarıyla belirlenen sektörlerde faaliyet gösteren yükümlüler⁶⁸,
- c) Ana faaliyet alanı itibarıyla İçişleri Bakanlığı'nca alınan tedbirler kapsamında geçici süreliğine faaliyetlerine ara verilmesine karar verilen işyerlerinin bulunduğu sektörlerde faaliyette yükümlüler.

İkinci Grup Yükümlüler

Tebliğ'de yapılan düzenlemeyle;

- a) 65 yaş ve üstünde olması veya kronik rahatsızlığı bulunması nedeniyle sokağa çıkma yasağı kapsamına giren yükümlüler ve meslek mensupları ile
- b) Tebliğ'in yayımlandığı tarih itibarıyla geçerli olan "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" uyarınca beyanname/bildirimler bumeslek mensuplarına verilenlerin, 22.03.2020 ile sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarih (bu tarihler dâhil) arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.
- 1. grup içerisinde yer alan yükümlüler için muhtasar beyannamelerinin verilme süreleri, KDV beyannamelerinin verilme süreleri, Form Ba-Bs bildirimlerinin verilme süreleri, elektronik defter beratlarının yüklenme süreleri ve anılan beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinde, sürelerin yine Tebliğ'de belirlenen tarihlere kadar uzatılması öngörülmüştür.
 - 65 yaş ve üstünde olması veya kronik rahatsızlığı bulunması nedeniyle sokağa çıkma yasağı kapsamına giren yükümlüler için ise mücbir sebep dönemine ilişkin verilemeyen beyanname/bildirimlerin verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk edecek vergilerin ödeme sürelerinin son gününün, sokağa çıkma yasağının sona ereceği günü takip eden 15. günün sonuna kadar uzatılmasına karar verilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mücbir sebep ilanına ilişkin yetki veren anılan düzenlemeleri T.C. Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında temelini bulan verginin yasallığı ilkesi ışığında yorumlamak gerekmektedir. Verginin yasallığı ilkesi gereğince verginin temel öğeleri vergi yasalarında saptanmakta; uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda ise yürütme organına düzenleyici yönetsel işlemlerde bulunma yetkisi verilebilmektedir. Bu bağlamda söz konusu düzenlemelerin vergi yükü getirmeyen, yasadaki koşulları aleyhe genişletmeyen,

⁶⁸ "...alışveriş merkezleri dahil perakende, sağlık hizmetleri, mobilya imalatı, demir çelik ve metal sanayii, madencilik ve taş ocaklığı, bina inşaat hizmetleri, endüstriyel mutfak imalatı, otomotiv imalatı ve ticareti ile otomotiv sanayii için parça ve aksesuar imalatı, araç kiralama, depolama faaliyetleri dahil lojistik ve ulaşım, sinema ve tiyatro gibi sanatsal hizmetler, matbaacılık dahil kitap, gazete, dergi ve benzeri basılı ürünlerin yayıncılık faaliyetleri, tur operatörleri ve seyahat acenteleri dahil konaklama faaliyetleri, lokanta, kiraathane dahil yiyecek ve içecek hizmetleri, tekstil ve konfeksiyon imalatı ve ticareti ile halkla ilişkiler dahil etkinlik ve organizasyon hizmetleri sektörlerinde faaliyette bulunan mükellefler..."

kişisel rahatsızlık vermeyen veya gider gerektirmeyen açıklayıcı düzenlemeler olması beklenir⁶⁹.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yasayla verilen mücbir sebep ilanı yetkisi de temelde vergi ödevlilerini rahatlatmak, mücbir sebebin varlığının ve etki alanının resmi olarak belirlenmesiyle ödevlileri mücbir sebebi ispat yükünden kurtarmak, diğer usuli yükümlülükleri kaldırmak ya da hafifletmek amacını taşımaktadır. Bu itibarla söz konusu yetkinin; yasallık, eşitlik, ölçülülük ilkelerini ve kamu yararını gözetmek suretiyle ve mücbir sebebin etki alanındaki vergi ödevlilerinin lehine sonuç doğuracak şekilde kullanılması önem taşımaktadır. Vergi idaresinin mücbir sebebin etki alanında bulunan benzer durumdaki vergi ödevlileri arasında nesnel ve makul bir gerekçesi bulunmaksızın farklı muamelede bulunması halinde ise ayrımcılığa uğramama hakkının ihlali gündeme gelebilecektir⁷⁰.

Genel tebliğ düzenlemesi gerçekten de Tebliğ kapsamındaki ödevlilere büyük kolaylık ve avantajlar sağlamaktadır. Öte yandan sektör veya yükümlü ayrımı yapması bakımından hatalıdır ve sorunlara yol açacak niteliktedir. Gerçekten durumdan olumsuz etkilenen sektörlerin başında ulaşım, turizm, kültür-sanat-eğlence sektörleri gelmekteyse de sektörler sayılanlarla sınırlı kalmayacaktır, zira ekonomik yaşamın önemli bir kısmı sektöre uğramıştır⁷¹. Salgından “doğrudan” ya da “dolaylı” etkilenmenin de sınırını belirlemek güçtür: Örneğin önlemler kapsamında belirli bir süre için kapatılan işletmeler dışında tüketici taleplerinin önemli derecede azaldığı ya da likidite sorunu yaşayan işletmeler bu kapsamda sayılmayacak mıdır⁷²? Etki alanının boyutu düşünüldüğünde tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kapsama alınması daha uygun olabileceği düşüncesindeyiz. Kaldı ki bu çaptaki bir olağanüstü durumda kendi kişi ve kurumlarımız üzerinde ek maliyetler psikolojik yükler yaratmamak gerekir.

Şöyle ki; mevcut düzenlemede tebliğ kapsamı içinde yer alıp almadığı mükellefin vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu (NACE kodu) itibarıyla belirlenecektir. Bununla birlikte 2012 yılında kabul edilen TTK ile ultra vires ilkesi olarak adlandırılan işletmelerin esas sözleşmelerinden yer alan faaliyet konuları ile sınırlı işlem yapabilmeleri yasağı kaldırılmıştır⁷³. Dolayısıyla NACE kodları yükümlünün fiilen iştirgal ettiği ana faaliyet alanını yansıtmayabilecektir.

⁶⁹ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi* (3.Bası, On İki Levha 2011) 189.

⁷⁰ Mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık iddiasının kabul edildiği bireysel başvuru kararı için bkz Anayasa Mahkemesi, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, 2015/6728, 01.02.2018; Anayasa Mahkemesi, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu (2), 2015/5293, 28.06.2018. RG 07.03.2018/30353.

⁷¹ <<https://blog.lexpera.com.tr/koronavirus-2019-ve-sozlesmeler/>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

⁷² Norbert Schneider, Alexander Schwahn ve Markus Stoffels, ‘COVID-19 and German tax’ 24.04.2020, <http://knowledge.freshfields.com/en/Global/tr/4111/covid-19_and_german_tax> Erişim Tarihi 31.05.2020.

⁷³ “‘Hükmi şahısların ehliyeti’ kenar başlığını taşıyan eTK 137’nin karşılığı olan TK 125’te, bir yandan maddede hükme bağlanan “tüzel kişilik” ve Sayfa 122 “ehliyet” kenar başlıkta ayrı ayrı vurgulanmış, öte yandan da eTK 137’de yer verilen “faaliyet konusu ile sınırlı [hak] ehliyeti” kuralı terk edilerek, faaliyet konusu dışında yapılan işlemlerin kendiliğinden “ultra vires/konu dışı” ve böylece “yok” hükmünde olmasının önüne geçilmek istenmiştir.” Abuzer Kendigelen, *Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler*, (On İki Levha 2016) 122 vd.

Genel Tebliğ'in kapsamının ana faaliyet kodu dikkate alınarak belirlenmesi uygulamada yaratacağı güçlükler düşünülerek 518 sıra No.'lu Genel Tebliğ'in 3. maddesinin 3. fıkrası NACE kodları fiilen iştiğal ettiği ana faaliyet alanını yansıtmayan yükümlüler için bir imkân öngörmüştür. Söz konusu düzenlemeye göre 1. fıkradaki sektörler arasında bulunmamasına rağmen ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden herhangi birisinde fiilen iştiğal ettiğini ispat ve tevsik eden yükümlülerin mücbir sebep kapsamında olup olmadığının tespitinde ana faaliyet kodu yerine fiilen iştiğal edilen ana faaliyet alanı dikkate alınacaktır.

Genel Tebliğ'in uygulanmasına ilişkin 03.04.2020 tarih ve 2020/30 sayılı Uygulama İç Genelgesi'nde ana faaliyet kodu değişikliğinin şartları ve talep usulü düzenlenmiştir. Buna göre, ana faaliyet kodu değişikliği için; mükellefin esas alınmasını istediği ana faaliyet alanından (ana faaliyet kodu olarak kaydedilmesi gerektiğini iddia ettiği faaliyet kodundan) elde ettiği brüt hasılatın, diğer faaliyet kodlarından elde ettiği brüt hasılatın fazla olması şarttır. Brüt hasılatın tespitinde ise 2019 hesap dönemi veya 2019 IV. geçici vergi dönemi, özel hesap dönemine tabi mükelleflerde 2019 yılında sonuçlanan özel hesap dönemi, bir yıldan kısa süredir faaliyette bulunulması durumunda faaliyette bulunulan dönem sonuçları dikkate alınacaktır. Sadece 2019 yılı brüt hasılatına dayalı olarak ana faaliyet konusu yapılması ise maddi gerçeklikle bağdaşmayan ve hakkaniyete aykırı uygulamalara yol açabilecektir.

Son olarak, ödevliler için büyük kolaylıklar sağlayan 518 sıra No.'lu Genel Tebliğ'in COVID-19 ile mücadele kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan tek düzenleme olmadığı ifade edilmelidir. Söz konusu Genel Tebliğ'in öncesi ve sonrasında çeşitli idari tasarruflarla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından beyanname verme sürelerinin ertelenmesi benzeri kolaylıklar sağlanmıştır. Bununla birlikte birden çok idari tasarrufun varlığı ve vergi ödevlerine kapsam ve süre açısından farklı imkânlar tanınması, COVID-19 ile mücadele sürecinin vergisel boyutunu vergi ödevlileri bakımından karmaşık hale getirmektedir. Örneğin kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 1 Haziran 2020 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmış iken (17.04.2020 tarihli ve 127 Sıra No.'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri), 2020 I. Geçici Vergi Dönemine ait gelir ve kurumlar geçici vergi beyannamelerinin verilme ve ödeme sürelerinin 28.05.2020 tarihine kadar uzatılması (12.05.2020 tarihli ve 130 Sıra No.'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri) uygulamada geçmiş yıl zararlarının mahsubu açısından güçlükler yaratmıştır⁷⁴.

OECD tarafından 15.04.2020 tarihinde yayınlanan "Koronavirüs (COVID-19) ile Mücadele: Küresel Çabaya Katkıda Bulunmak (Koronavirüs Krizine Karşı Vergisel

⁷⁴ Nedim Türkmen, 'Geçici vergide kaosa çözüm var' <<https://www.sozcu.com.tr/2020/yazarlar/nedim-turkmen/gecici-vergide-kaosa-cozum-var-5815318/>> Erişim Tarihi 19.06.2020.

ve Mali Politika)” adlı raporda belirtildiği üzere, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler, serbest meslek çalışanları ve kayıt dışı olarak çalışanlar en savunmasız durumda bulunanlar arasında olup; alınacak tedbirler bakımından bunlara özel önem verilmesi gerekir. Sadeleşmeye gereksinim vardır, aksi takdirde üretim ve istihdam daha da olumsuz yönde etkilenebilecektir.

2. 518 Sıra No.’lu Genel Tebliğ’in Kapsamı Dışında Kalan Ödevliler ve Sektörler

Sözü geçen Tebliğ’in kapsamı dışında kalan ödevliler de mücbir sebep içerisinde olduklarını her zaman iddia edebileceklerdir.

Mücbir sebep dolayısıyla temel vergi ödevlerini yerine getiremeyecek olan ödevlilerin; mücbir sebep ortadan kalkınca durumu ispat ederek beyannamelerini vererek ödemelerini ifa etmeleri söz konusu olacaktır.

Vergi idaresince kapsam dışı bırakılan ödevliler ise bağlı buldukları vergi dairesine verecekleri dilekçeyle mücbir sebep kapsamı içerisinde olduğunu bildirmeli ve kanıtlamalıdır.

Ödevlinin talebine rağmen mücbir sebebin sonuçlarından yararlandırılmaması durumunda tarhiyat işlemini bekleyerek, bu işleme karşı vergi davası açması uygun olacaktır.

Mevcut salgın herkesçe bilinen bir nitelik taşıdığından, salgının vergi ödevlisi üzerindeki etkisi ve vergisel yükümlerin yerine getirilememesi ile illiyet bağının tevsik ve ispatı gerekli ve yeterli olacaktır⁷⁵.

Vergi dairesi kayıtlarındaki ana faaliyet kodu (“NACE kodu”) kapsam dâhilindeki sektörler arasında bulunmayan, ancak fiilen ana faaliyet alanı olarak bu sektörlerden birinde faaliyet gösteren yükümlülerin ise bu durumu ispat etmeleri gerekecektir. Söz konusu Genel Tebliğ’in uygulanmasına ilişkin 03.04.2020 tarih ve 2020/30 sayılı Uygulama İç Genelgesi’nde yer alan faaliyet kodu değişikliği talepleri elektronik ortamda yapılabilmektedir.

Vergi yükümlüsünün mücbir sebep kapsamında olup olmadığına ilişkin olarak tereddütlü olması halinde ise Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan yazı ile izahat istemesi (VUK 413) mümkün olabilir. Öte yandan “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”in⁷⁶ 8. maddesinin ikinci fıkrasının d bendinde “Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının

⁷⁵ Alman hukukunda ise 19 Mart 2020 tarihli Maliye Bakanlığı kararı gereğince vergi borçlarının ertelenmesi (Stundung) için yükümlünün salgından “doğrudan ve önemli derecede etkilendiğinin” ortaya konulması aranmaktadır. Schneider, Schwahn ve Stoffels (n 72).

⁷⁶ RG 28.08.2010/27686.

terkini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığı'na yetki verilen konulara ilişkin talepler” izahat taleplerinin kapsamı dışına çıkarılmıştır. Oysa mevcut durumun yarattığı belirsiz ortam, kişilerin ve kurumların bilgilendirilmelerinin önemini arttırmıştır. Dolayısıyla vergi ödevlilerine vergisel durumlarıyla ilgili tereddütlerinin giderilmesini sağlayacak bilgi verilmesi önem taşımaktadır.

Bununla birlikte her olasılıkta bu tür düzenlemelerin yasadaki koşulları aşmayan, ağırlaştırmayan, eşitsizlik yaratmayan, özetle anayasal ilkelere aykırı olmayan düzenlemeler olması gerekir.

C. Mücbir Sebemin Uluslararası Vergi Hukuku Bakımından Etkileri

COVID-19 önlemleri kapsamında seyahat kısıtlaması, sokağa çıkma yasağı gibi kişilerin hareketlerini sınırlayan uygulamalar, birçok çalışanın olağan zamanlarda çalışması gereken ülke dışında bulunması sonucunu doğurmuş ve bu durumun uluslararası vergi hukuku bakımından etkilerinin ne olacağı yönünde kaygılar doğmuştur.

Bu durum temelde kişinin bir sebeple geçici olarak bulunduğu ülkede salgın önlemleri nedeniyle mahsur kalması ya da geçici olarak çalıştığı ve ikamet ettiği ülkeden önceki ülkesine geri dönmek zorunda kalması olasılıklarında ortaya çıkmaktadır.

COVID-19 salgını gibi bir kriz nedeniyle diğer ülkede geçirilen zamanın ve yapılan faaliyetlerin nasıl değerlendirileceği uluslararası vergi hukuku kurallarında açıkça belirlenmediğinden OECD, 3 Nisan 2020 tarihinde “Vergi Anlaşmaları ve Covid 19 Krizinin Etkileri” başlıklı tavsiye mahiyetinde bir metin yayınlamıştır⁷⁷.

Bu metinde OECD Sekreterliği tarafından dört temel sorun/kayı üzerinde inceleme yapıldığı görülmektedir:

- i- Daimi işyerinin/daimi temsilcinin oluşup oluşmayacağı,
- ii- Bir şirketin mukimlik statüsünün belirlenmesi (fiili yönetim merkezi),
- iii- Sınır ötesi çalışanların durumu,
- iv- Gerçek kişilerin mukimlik statüsünde değişiklik olup olmayacağı.

Metinde tartışılan her bir sorunun değerlendirilmesi ayrı makale konuları teşkil edeceğinden burada krizin uluslararası vergi hukukuna yönelik etkilerine işaret etmekle yetinilecektir.

⁷⁷ Tackling Coronavirus (COVID-19) Contributing to a Global Effort, OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 Crisis, 03.04.2020 <<http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

Bilindiği üzere, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kimi maddeleri ya da iç hukuk mevzuatları, gerek gerçek kişi gerek kurum vergilendirmesinde belirlenmiş sürelerin aşılması halinde bir ülkeye vergilendirme yetkisini bahşeder. Örneğin hizmet ve serbest meslek faaliyetlerinde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi belirlenirken uygulanan en önemli ölçütlerden birisi belirli koşullar yanında söz konusu ülkede 183 günü aşan sürede kalınmasıdır. Keza bir kişinin yurt dışındaki bir işletmeyi temsilen mutat olarak onun nam ve hesabına muamelelerde bulunması halinde “daimi temsilci” sıfatını taşıması söz konusu olabilecektir⁷⁸.

Raporda yapılan açıklamalardan, OECD’nin yorumunun COVID-19 krizinin olağanüstü doğası nedeniyle, bulunması gereken ülke dışında bir ülkede geçici olarak kalan kişilerin durumunun, vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde etkili olmaması gerektiği yönünde olduğu anlaşılmaktadır. Kişinin mücbir sebep ve/veya hükümet direktifleri nedeniyle söz konusu ülkede çalışmak durumunda kalması halinde ilgili faaliyetler belirli bir kalıcılık derecesine sahip olmadığından “mutat” sayılmamalıdır.

Çeşitli ülkeler, COVID-19’un bir bireyin ikamet durumunun ilgili iç hukuk mevzuatının ve vergi anlaşmasının belirlenmesi üzerindeki etkisi konusunda rehber yayınlamıştır. Örneğin Avustralya’da, vergi hukuku anlamında orada yerleşik olmayan bir kişinin salgın önlemleri nedeniyle birkaç hafta ya da ay boyunca ülkede kalması halinde vergi hukuku bakımından Avustralya’da yerleşik sayılmayacağını belirtildiği bir kılavuz yayınlamıştır⁷⁹.

Türkiye’de bu çalışmanın hazırlandığı tarih itibarıyla yayınlanmış bir rehber mevcut değildir. Öte yandan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında da bu sorunlara yönelik belirleyici hükümler yer almadığından konunun uluslararası etkilerinin ülkemizde de açıklığa kavuşması gereksinimi ortaya çıkmıştır.

V. Vergi Yargılaması Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları

Yukarıda mücbir sebep ve hukuksal sonuçları yargılama öncesi ve sonrası süreç açısından irdelenmiştir. Bu başlık altında ise konunun vergi yargılaması hukuku boyutu ele alınacaktır. Öncelikle belirtilmesi gereken husus; VUK’un ve AATUHK’un

⁷⁸ Mevcut iç hukukumuz açısından değerlendirildiğinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci bendi gereğince tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alkonulmuş veya kalmış olan yabancıların Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağı hükme bağlanmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG 6.1.1961/10700). Bu bağlamda COVID-19 salgını nedeniyle Türkiye’de kalan yabancılar da bu hükümden yararlanabilecektir. COVID-19 salgını nedeniyle Türkiye’de kalan kişinin temsil ettiği işletme bakımından “daimi temsilci” olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinde yer alan daimi temsilci tanımına bakmak gerekir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrası uyarınca daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir. Bu bağlamda daimi temsilcilik sıfatı ilgili işletmenin nam ve hesabına ticari muamelelerde bulunulması ile ilgili bulunmaktadır. Bu hususta önemli olan temsilcinin yurt dışındaki işletme adına yaptığı sözleşmelerin “mutat” olup olmadığıdır.

⁷⁹ <<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/flash-alert-2020-098.html>>; <<https://www.ato.gov.au/>>. Erişim Tarihi 16.06.2020.

yargılama dışı süreç açısından sistemsiz, eksik ve karmaşık olsa da konuya ilişkin bazı düzenlenmeler içermelerine rağmen, İYUK'un mücbir sebep ve sonuçları ile ilgili herhangi bir norma yer vermediğidir.

Oysaki bireyin gerek mahkemeye erişim hakkı gerekse yargılamanın tüm aşamalarındaki hak düşürücü süreleri kastı olmaksızın kaçırılmış olması her zaman olasılık dâhilindedir. Bu mahkemenin tebligat hatalarından dahi kaynaklanabilecek bir durumdur. Her ne kadar “*yasal düzenleme olmasa dahi yargılama makamları (kanun yolu makamları ve kesinleşmiş kararlara karşı başvuruları inceleme yetkisini haiz makamlar dâhil) konuyu içtihatla aydınlatılabilir*” denilebilirse de, böylesi önemli bir konuda meselenin içtihadı bırakılması mümkün değildir. Kaldı ki günümüzde inceleme konumuza ilişkin olarak verilen kararlarda bir birlik bulunmamaktadır.

Aşağıda önce mücbir sebep ve hukuksal sonuçları yargılama süreci açısından ele alınacak, eleştirilerimiz ve önerilerimiz aktarılacak, daha sonra ise Koronavirüs salgınına özgü önlemler ayrı bir başlıkta irdelenip değerlendirilecektir.

A. Vergi Yargılaması Hukukunda Mücbir Sebep

1. Genel Açıklamalar

Makalenin geçmiş bölümlerinde mücbir sebep ve kapsamı teorik boyutu da dâhil olmak üzere ayrıntılı şekilde irdelenmiştir. Vergi yargılaması hukukunun temel usul yasası (kodu) olan İYUK ise mücbir sebeplere ilişkin bir hüküm içermemektedir ki bunun yargısal kararlara bırakılmayacak bir alana ilişkin yasal bir boşluk olduğu kuşkusuzdur.

Hukuksal anlamda mücbir sebepler bir işlemin yapılması ya da bir hakkın kullanılması için yasa ile getirilen sürelerin kaçırılmasına sebep olan hallerdir. Nasıl sınıflandırılırsa sınıflandırılınsın, nasıl nitelendirilirse nitelendirilsin bunların tümü özünde; kişinin ya da idarenin kusuru olmaksızın bir işlemin yapılması, belirli bir şekilde davranılması ya da bir hakkın kullanılması açısından, yasalar ile kabul edilmiş olan sürelere uymaması sonucunu doğuran durumlardır.

İster özel ister genel olsun, ister toplumca bilinmesi nedeni ile ispata ihtiyaç duymayan, isterse özel ya da genel niteliği gereği en azından nedensellik bağının kurulabilmesi açısından ispatı gereken konular olsun, tümünün ortak özelliği; sürelerin kusur olmaksızın kaçırılmış olmasıdır. Bu nedenle bir bakış açısı ile bunların ne tanımlanmasına ne de sayılmasına gerek vardır. Sadece “kişinin kusuru olmaksızın sürelere uymamış olmasının olumsuz sonuçlarının hukukça giderilmesi gerekeceği” anlamını taşıyan bir düzenleme bile hak ve özgürlük odaklı bir okuma ile yeterli olacaktır.

Sonuçta süre; duruma göre ya yasa gereği uzamış kabul edilecek ya da her zaman sahip olunan bir imkân olarak sorun idari bir başvuru ile çözümlenebilecektir. Yargılama hukuku açısından da olumsuz hukuksal etkilerin giderilmesi yöntemi eski hale iade kurumudur.

İYUK ise bu derece basit bir konuda ne mücbir sebeplerle ne de mücbir sebebin süreleri durdurması ile ilgili bir hüküm içermektedir.

Kanımızca olması gereken önce vergi konusu açısından yeni bir yargılama yasası yapılması, sonra da kavram ve uygulama karmaşasına sebep olunmaksızın mücbir sebeplerin neler olduğu dahi sayılmaksızın “kusur olmaksızın zorlayıcı haller nedeni ile sürelerin kaçırılması halinde zorlayıcı durum süresince sürelerin işlemeyeceği” yolunda bir hüküm sevk edilip, bunun hukuksal sonucu olarak da eski hale iade kurumuna yer verilmesidir.

Günümüzdeki duruma gelirsek; vergi uyumsuzlukları açısından doktrinde VUK’un ilgili hükümlerinin İYUK 31/2 uyarınca zaten uygulama alanı bulacağından bahisle yeni bir hükme gerek olmadığı -ileri sürülmekte olduğunun- belirtilmesinde yarar bulunmaktadır. Biz bu görüşe katılmamaktayız.

Konuya ilişkin Danıştay kararları da çelişkili bir nitelik göstermektedir. Çoğunluk kararlar VUK’un mücbir sebep ve sonuçlarına ilişkin düzenlemelerinin vergi yargılaması açısından uygulanamayacağı doğrultusunda olsa da, aksi yönde kararlar da mevcuttur.

Aşağıda sırası ile önce yargılama hukuku açısından mücbir sebep kurumu doktrin, uygulama ve yargı kararları açısından irdelenecek, daha sonra ise mevzuat karşılaştırması da yapılarak mücbir sebeplerin yargılama boyutundaki hukuksal sonucu olan eski hale iade kurumu ele alınacaktır.

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Mücbir Sebep ve Sürelere Etkisi Sorunu (Eski Hale İade Kurumu)

a. Vergi Yargısında Mücbir Sebep

Mücbir sebeplerin temel etkisi hak arama özgürlüğü yani dava açma süreci ile olanlar başta olmak üzere, yargılamanın tüm aşamaları (ara kararları, kanun yolları, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru yolları dâhil) bir hakkın kullanılması ya da bir işlemin yapılması açısından öngörülen yasal sürelerle ilgilidir. Bu nedenle de burada yapacağımız açıklamalar belirtilen bu nitelikteki hak düşümü sürelerinin hepsi açısından geçerli olacaktır.

Vergi yargılamasını düzenlemeyi amaçlayan 2575, 2576 ve 2577 sayılı Yasalarda mücbir sebeplerin sürelelere etkisine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.

Bilindiği üzere vergi yargılaması usulünü düzenleyen 2577 sayılı İYUK'un 31. maddesi, belirli konularda Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)'ya⁸⁰ yollamada bulunmaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise bunların dışında kalan konularda, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

İşte bu hükmün varlığından hareketle doktrinde bazı yazarlar İYUK'ta mücbir sebep ve sürelelere etkisi ile bir hüküm bulunmamasına rağmen, VUK'un daha önce irdelenen hükümlerinin vergi yargılaması açısından da geçerli olduğunu ileri sürmüşlerdir⁸¹.

Konuya ilişkin Danıştay kararları ise birçok konuda olduğu gibi bu konuda da çelişkilidir.

Danıştay bazı kararlarında dava açma süresinin hak düşürücü süre niteliğinde olduğu bu nedenle kanunda açıkça öngörülmemişse “durmasının” söz konusu olmadığı yolunda hüküm tesis etmiştir⁸². Keza İYUK 31'de süreler yönünden HMK'ya atıf yapılmamış olması, yükümlünün her zaman vekili aracılığıyla dava

⁸⁰ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun Numarası: 6100, Kabul Tarihi: 12.1.2011, RG 4.2.2011/27836.

⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 130; Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku* (20. Bası, Siyasal 2015) 146; Yerlikaya (n 25) 49.

⁸² “İdari yargıda ‘hak düşürücü’ nitelikte kabul edilen dava açma süresi idari eylem ve işlemlerin istikrarını sağlamak amacıyla ve kamu yararı için kurumsallaştırılmış bir usul kuralı olup ‘Kamu Düzeni’ kavramı içinde mahkemelerce resen göz önüne alınarak incelenecek unsurlar arasında sayılmıştır. Dava açma süresinin uzaması veya yeniden işlemeye başlaması kanunda sayılan koşullarla sınırlı olarak mümkündür.” Danıştay 9 D, 4903/5756, 11.10.1983. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 19.06.2020; “Dava açma süresi hak düşürücü bir süre niteliğindedir. Yani, süresinde kullanılmayan dava hakkı düşmekte ve yargı yolu kapanmaktadır. Bu süre zorlayıcı nedenlerle (mücbir sebeplerle) durmaz ve kesilmez. Başka bir ifade ile hastalık halinde dava açma süresinin uzatılması veya yeniden canlanması mümkün bulunmamaktadır.” Danıştay 7 D, 1081/1385, 09.07.1984. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 19.06.2020.

açabileceği⁸³, davacı şirket müdürüne yapılan bildirim sürelerine etki etmeyeceği⁸⁴, yapılan bildirim dolayısıyla mücbir sebeplerin dava açma süresini etkilemeyeceği yolunda kararlar da mevcuttur. Bu nitelikteki kabullerin çoğunda “*Yargı yoluna başvurma, hak arama özgürlüğünün kullanılması olup, maddi vergi hukukunun vergi yükümlülerine yüklediği vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilgisinin bulunmaması karşısında ve yukarıda değinilen düzenlemeler gereğince ağır hastalık hali vergi mahkemesinde dava açma süresine etkili bir durum oluşturmadığından...*” şeklindeki gerekçe ile karşılaşılmaktadır⁸⁵.

Buna karşılık Danıştay’ın mücbir sebeplerin dava açma süresini durduracağı yolunda kararları da mevcuttur. Danıştay’ın “*Davacının ikamet etmekte bulunduğu ...’da 01.10.1995 günü saat 17.57 de Richter ölçeğine göre, 5.9 şiddetinde bir deprem olduğu, ... Depremden sonra yörede yaşayanların tamamına yakınının can derdine düştüğü ve yaşam savaşı verdikleri, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işlerin hiçbirini yapamayacak bir ortamda buldukları anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında, normal süresinden 7 gün sonra açılan davanın...süre aşımı noktasından reddedilmesinde isabet görülmemiştir.*” şeklindeki kararı bu nitelikteki kararlara örnek gösterilebilir⁸⁶.

⁸³ “*Vekaletnamede davacının, aralarında Av. ‘i,...Av....., Av.,,Av....’ u birlikte ve ayrı ayrı hareket etmek ve başkalarını da tevkil, teşrik ve azle yetkili olmak üzere vekil tayin etmesi karşısında, bu konudaki iddialar ısrar kararının bozulmasını gerektirecek durumda bulunmadığı gibi, diğer temiz iddiaları da dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi kurulmuşca hukuka uygun bulunan karara karşı yapılan temiz isteminin kabulünü gerektirecek durumda görülmemiştir...*” (Danıştay VDDK, 2008-786/216, 15.05.2009). İfade edelim ki salt bir kişinin vekil ile davada temsil ediliyor olması hususu, onun içinde bulunduğu mücbir sebebin süreleri durdurulmamasını gerektiren bir husus değildir. Bu nedenle her somut olayda olayın özellikleri dikkate alınarak bir sonuca ulaşılmalı, kişinin vekili var diye mücbir sebebin süreleri durdurma etkisi yadsınmamalıdır. Nitekim Danıştay eski tarihli bir kararında; “*Hekim raporuyla kanıtlanan ağır hastalığı nedeniyle süresinde itiraz hakkını kullanamayan yükümlünün avukatının olması, mücbir sebep halinin varlığını kabul etmek için yeterli neden değildir. Tebligat doğrudan doğruya yükümlüye yapılmış ise, avukatına bilgi verememesi hastalığının doğal bir sonucu sayılmak gerekir*” yönünde saptamada bulunarak bu hususu yerinde olarak vurgulamıştır. (Danıştay Dergisi, Sayı 20/21, s. 686-687). Buna karşılık, yükümlünün avukata vekâlet vermesinden sonra meydana çıkan ağır hastalık, vekilin açacağı dava için sürenin uzamasına yol açacak mücbir bir sebep sayılmayacağı yolunda da eski tarihli kararlar mevcuttur. (Danıştay 4 D, 1403/458, 17.02.1981; Danıştay Dergisi, Sayı 44/45, s. 211-212). Kararlar için ayrıca bkz Kaneti, Ekmecki, Güneş ve Kaşıkçı (n 7) 157 dipnot 107.

⁸⁴ Danıştay 9. Dairesi ise 20.05.2018 tarihi bir kararında, davacı şirket müdürünün hastalanmasının şu gerekçelerle dava açma süresine etki etmeyeceğine karar vermiştir: “*... mücbir sebepler vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceğinden, vergi ve ceza muhataplarının adlarına tarh olunan vergi ve kesilen cezalara karşı açacakları dava; dava açma sürelerini kesmeyip, dava açma mükellefin ödevlerinden sayılmayacağından ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile bu Kanunun 31.maddesiyle yollamada bulunulan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun İdari Yargılama Usulünde tatbik edilmesi gereken maddeleri arasında, dava açma süresinin hastalık veya sair mücbir sebepler halinde duracağına dair bir hüküm de yer almadığından ileri sürülen iddiada isabet bulunmamaktadır. Kaldı ki, rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacının davasını her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla süresinde açması da mümkündür.*” Danıştay 9 D, 2007-906/2530, 20.05.2008; Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 10.08.2019) Bkz Kaneti, Ekmecki, Güneş ve Kaşıkçı (n 7) 158, dipnot 111.

⁸⁵ Danıştay 3 D, 2016-2226/4119, 23.05.2017; Danıştay 3 D, 2014-8990/10177, 28.12.2015; Danıştay 3 D, 2010-7243/3910, 23.11.2012; Danıştay 4 D, 3174/6534, 22.12.2010. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 19.06.2020.

⁸⁶ Danıştay 4 D, 1995-6183/2698, 20.06.1996. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 19.06.2020.

Aynı şekilde Danıştay eski tarihli ve ilginç bir şekilde son günü 27 Mayıs 1960 tarihine rastlayan hak düşümü süresi ile ilgili verdiği bir kararda “...Devrim harekâtının yapılmış olması ve o gün resmi dairelerin tatil edilmesi” sebebiyle ertesi gün açılan davayı kabul etmiş ve darbenin bir mücbir sebep oluşturduğunu ve dava açma süresini durdurduğunu hükme bağlamıştır⁸⁷. Görüleceği üzere Danıştay’ın bu konuda yerleşik bir kararı bulunmamaktadır.

Bizim bu konudaki düşüncemiz şu şekildedir: Öncelikle VUK hükümlerinin vergi yargılaması hukuku yönünden uygulanabilirliği yoktur ve olmamalıdır da.

İYUK’ta ne mücbir sebebe ne de onun hukuksal sonucu olan eski hale iadeye ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Her ne kadar İYUK 31/2 ile bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş ise de; gelir idaresi çalışanlarının da mensubu olarak yargı faaliyetini yürüttüğü bir faaliyete yargılama denilebilmesi ve yargılama aşamasında da uygulanabilmesi hukuka aykırı bir durumdur. Ayrıca bu nitelikteki komisyonlar döneminden kalan kuralların günümüzde çoğunluk uygulanamaz ve atıl kurallar olduğu ortadadır. Aksi yönde bir kabulün VUK’un yargılama dışı süreç ile ilgili kurallarının yargılamada da uygulanması kapısını açar ki bu da birçok olumsuzluğu barındıran bir kabul olacaktır. Keza farklı bir kabulün ortaya çıkarılabileceği bir başka sonuç ise; aynı yasada düzenlenen idari yargılamada mücbir sebep ve eski hale iade kurumunun uygulanamamasına rağmen, vergisel uyuşmazlıklarda bu yönde kural bulunması olacaktır ki bu garip durumun modern bir hukuk sisteminde kabul edilebilmesi mümkün değildir.

Bununla birlikte bir konuda hüküm bulunmaması başka şey, hukukun ilkeleri dikkate alınarak hüküm bulunmayan bir konuda hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının gereklerine uygun karar verilmesi başka bir şeydir. Mücbir sebeplerin varlığı halinde sürelerin işlemeye devam edeceği yolundaki kabulün çağdaş ve haklı bir sebebi olamaz. Bu nedenle de bu konuya ilişkin bir düzenleme yapıncaya kadar, yargılama makamlarının hukukun temel ilkelerine, mücbir sebep halinde sürelerin işlemeyeceğine dair genel hukuk kuralına ve Anayasa’nın 90/5. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak; mücbir sebeplerin vergi yargısında da hak düşümü sürelerinin işlemesine engel bir durum olduğu yönünde yerleşik içtihat oluşturmaları hukukun bir gereğidir.

Temel hak ve özgürlüklerin tanınması kural, sınırlanması ise istisnadır. Bu bağlamda mücbir sebebin varlığı halinde dava açma süresinin işlememesi için ayrıca bir kanun hükmüne gerek bulunmadığı da günün olumsuzluklarını gidermek açısından mantıklı bir kabuldür⁸⁸.

⁸⁷ Erol Çırakman, *İdari Davalarda Süre, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I* (Danıştay Başkanlığı 1976) 190, 194.

⁸⁸ Aynı yönde bkz F. Ebru Gündüz, “Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi” (2009) 23(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 237, 248; Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku* (Ekin 2017) 148.

Anayasa'nın 90/5 hükmü de temel hak ve özgürlüklere ilişkin sözleşmelere örtüşükleri yasa hükümlerinden üstün konum tanınması itibarı ile bu görüşe başka bir dayanaktır. Üstelik İYUK 53'ün 1. fıkrasının a bendine göre zorlayıcı sebepler dolayısıyla elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması yargılamanın yenilenmesi sebebi olarak kabul edilmiştir⁸⁹. Bu bağlamda zorlayıcı, diğer bir deyişle mücbir sebebin, kesinleşmiş kararlara karşı bir başvuru yolu olan yargılamanın yenilenmesine sebebi olarak kabul edilmişken, hak arama özgürlüğünün temel adımı olan dava açmanın süresini etkilememesi de ayrı bir çelişkidir.

Vergi yargılaması konusunda çelişik içtihatları ve hak ihlallerini ortadan kaldırmak açısından kalıcı bir çözüm olarak yapılması gereken ise; tercihen bağımsız bir vergi yargılamakta usulü yasında ya da bu yapılmayacaksa İYUK'a bir madde eklenerek; mahkemeye erişim hakkı ile kanun yolları ve tüm başvuru yolları dâhil yargılamanın tüm aşamalarında sürelerin bireylerin kusuru olmaksızın kaçırılması olması durumunda, onlara eski hale getirme olanağının tanınmasıdır.

Bu hususlara Danıştay'ın bazı dairelerinin son dönemlerde verdiği kararlarda kısmen değinildiği görülmektedir. Bu tür kararlara “mücbir sebep hallerinde dava açma süresinin işlemeyeceğinin *genel hukuk kuralı* olduğu, doğal afet gibi kişilerin iradeleri ile değiştirilmesi ya da önlenmesi olanaksız durumlarda, mücbir sebep hali nazara alınmayarak, dava açma süresinin işleyeceğini kabul edilmesinin haklı bir nedeni olamayacağı gerekçelerine dayanılarak, bu sonucuna varılmayacağı, aksi durumların hak arama özgürlüğünü ihlal edici nitelikte olacağı, bu gibi durumlarda dava açma süresinin işlemediğinin kabul edilmesinin haklı bir nedeni olamayacaktır.” gerekçeleri ile verilen kararlar örnek gösterilebilir⁹⁰.

⁸⁹ İYUK 53/1-a'da yer alan yenilenme sebebinin uygulanabilmesi için;

- i) Ele geçirilenin bir belge niteliğinde olması,
- ii) Belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- iii) İlgili belgenin davanın görüldüğü sırada var olması,
- iv) Belgenin hükmü etkileyecek nitelikte bulunması,

v) Belgeyi ele geçirmedeki gecikmenin elde olmayan zorlayıcı nedenlerle veya hüküm verilen tarafın dürüst olmayan davranışının sonucu olması, şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki, HMK 375/ç bu iki kavramın yerine “tarafın elinde olmayan nedenler” kavramı tercih edilmiştir. HMK'daki hüküm İYUK'taki iki kavramı da kapsayan daha yalın bir düzenlemedir. Bu şart açısından ilk incelenmesi gereken kavram “zorlayıcı nedenlerin” ne olduğudur. Kanunlara bakıldığında buna ilişkin bir tanım yapılmadığı görülmektedir. Bizce burada yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafın kusuruna dayanmayan sebeplerin anlaşılması gerekmektedir. Yargıtay da hem HUMK hem de HMK döneminde vermiş olduğu kararlarda “mücbir sebep” kavramını geniş olarak yorumlamakta ve yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuran kişinin kusuru olup olmadığını incelemektedir. Bir kararında Yargıtay; “HMK'nın 375. maddesi gereğince, yargılamanın idesinin talep edilebilmesi için davaya bakıldığı anda mevcut olan belgenin, aleyhine hüküm verilen tarafın elinde olmayan nedenlerle elde edilememiş olması gerekir. Yani taraf, yargılamada kendisine üstünlük sağlayacak belgeyi kusuru olmaksızın elde edememiş ve bu nedenle mahkemeye sunamamış olmalıdır.” diyerek bu hususu vurgulamıştır (Yargıtay 5 D, 2015-12818/26, 12.01.2016). Benzer yönde bkz Yargıtay 11 D, 2005-996/931, 06.02.2006. Yargıtay aynı zamanda kişisel heyecanın da kişinin kusuru üzerine bir etki yapmadığını belirtmiştir (Yargıtay 13 D, 1991-4299/6922, 13.06.1991). Danıştay ise belgenin yenilenme sebebi oluşturmasına rağmen bu belgenin varlığından kararın kesinleşmesi öncesinde haberdar olunması nedeni ile ortada bu başlık altındaki sebebe dayanan bir yargılamanın yenilenmesi koşulunun bulunmadığına karar vermiştir (Danıştay 12 D, 2520/4701, 31.10.2007) Danıştay ve Yargıtay kararları ve değerlendirmesi için bkz Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi* (Filiz 2017) 148 vd..

⁹⁰ Kararlar için bkz Balcı (n 44). Erişim Tarihi 18.06.2020

AİHM de temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği savı ile yapılan bireysel başvurularda, başvurunun iç hukukta hak ihlali iddiasını ileri sürebilecek şekilde yeterli usuli güvenceyle (*procedural safeguards*) donatılıp donatılmadığını incelemektedir. Nitekim AİHM, Zehentner/Avusturya kararında da geçirdiği akıl hastalığı nedeniyle dava açma süresi içinde fiil ehliyeti bulunmayan borçlunun daha sonra vasisi aracılığıyla kullanabileceği itiraz haklarının hak düşürücü süre engeline takılmasını usuli güvence yokluğu (*lack of procedural safeguards*) olarak nitelendirerek ihlal kararı vermiştir⁹¹. Bu konuya verilen önem, AİHS ile etkili başvuru hakkının başlı başına bir Sözleşme maddesi olarak koruma altına alınmasından da bellidir⁹².

Danıştay'ın da mücbir sebep hallerinde dava açma süresinin işlemeyeceğinin genel hukuk kuralı olduğu⁹³, doğal afetin varlığı halinde dava açma süresinin işleyeceğinin kabul edilmesinin haklı bir nedeni olmayacağı⁹⁴ gerekçelerine dayanarak, yukarıda belirtilen kararlarından aksi yönde sonuca vardığı bazı kararlarının bulunduğunu da belirtmek gerekir. Yine Danıştay'ın bir kararına göre, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili maddelerinde dava açma ve kanun yoluna başvurma sürelerini durduran sebepler arasında mücbir sebepler gösterilmemişse de söz konusu sürelerin mücbir sebep sayılan durumların varlığı halinde işlememesi de hak arama özgürlüğünün niteliği ve önemi itibarıyla gereklidir⁹⁵.

⁹¹ Zehentner v Austria App No 20082/02 (ECHR, 16 October 2009) para 65. (Aktaran; Barış Bahçeci, *Kamu Alacağına Takip Hukuku* (Seçkin 2019) 451).

⁹² Gamze Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru* (On İki Levha 2010) 181. Sözleşme'nin "Etkili Başvuru Hakkı" başlıklı 13. maddesine göre; "Bu Sözleşme'de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal eden herkes, ihlal fiili resmi görev yapan kimseler tarafından bu sıfatlarında dayanılarak yapılmış da olsa, ulusal bir makama etkili bir başvuru yapabilme hakkına sahiptir."

⁹³ Danıştay 7 D, 1991-3407/66, 10.01.1994 Aktaran, Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, (4. Bası, Adalet 2011) 400.

⁹⁴ "Danıştay kararlarında, Kanun'larda belirtilmediği halde, hukuki ve fiili engellerin dava süresini uzatan veya işlemesini durduran sebepler olarak kabul edilmesiyse, 'mücbir sebep'lerin dava açma süresinin işlemesini etkileyeceği görüşü kuvvet kazanmaktadır. Özellikle doğal afet gibi, kişilerin iradeleriyle değiştiremeyecekleri veya önleyemeyecekleri durumlarda mücbir sebep halinin nazara alınmayarak dava açma süresinin işlediğini kabul etmenin haklı bir nedeni olamaz. Davacının ikamet etmekte bulunduğu ...'da 1.10.1995 günü saat 17.57 de Richter ölçeğine göre, 5,9 şiddetinde bir deprem olduğu, sarsıntılardan tarihten 15 gün kadar önce başlayıp depremden sonra da bir süre devam ettiği bilinmektedir. Depremi ölüm ve yaralanmalara neden olduğu çok sayıda binanın yıkıldığı, kalanının da oturulamaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşamak zorunda kaldığı, basında yer alan haberlerden görülmektedir. Depremden sonra yörede yaşayanların tamamına yakınının can derdine düştüğü ve yaşam savaşları verdikleri, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işlerin hiçbirini yapamayacak bir ortamda buldukları anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında, normal süresinden 7 gün sonra açılan davanın, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra makul sürede yargı yerine başvurulduğu göz önünde tutularak, esası incelenerek sonuçlandırılmak yerine süresini noktasından reddedilmesinde isabet görülmemiştir.", Danıştay 4 D, 1995-6180/2695, 20.06.1996. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 19.06.2020.

⁹⁵ Danıştay 7 D, 653/130524, 03.1999 "...Hak arama özgürlüğünün kullanılması bakımından, kişinin iradesi dışında gelişen afet ve felaketler, savaş hali ve benzeri durumlarda, bu hakkın kullanmasını olanaksız kılan çok ağır hastalık halleri, mücbir sebep sayılabilecek niteliktedir..." Danıştay 7 D, 653/1305, 24.03.1999. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 19.06.2020.

b. Vergi Yargısı Açısından Mücbir Sebebin Sürelere Etkisi Konusundaki Yasal Boşluk/Olması Gereken Norm: Eski Hale İade

aa. Genel Açıklamalar

Vergi yargısının yanı sıra adli yargıda da yargı yoluna başvurma hakkı ve yargılamanın tüm süreçlerindeki usuli işlemler belirli sürelerle sınırlandırılmıştır. Bu şekilde hem yargılamanın tarafları açısından hukuki belirlilik sağlanması hem de adil yargılanma hakkı bloğunun içinde yer alan makul sürede yargılanma hakkının güvence altına alınması hedeflenmektedir. Öte yandan bazı durumlarda kişi elinde olmayan sebeplerle söz konusu süreleri kaçırabilmektedir. Söz konusu durumlarda süreyi kaçıran tarafın sürelerle bağlı tutulması taraflar arasında iddia ve savunma imkânı açısından bir eşitsizlik yaratacaktır.

Dolayısıyla silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde adil yargılanma hakkına ve hakkaniyete uygun bir yargılamanın yapılması için konuya ilişkin haksızlıkları giderecek bir kuruma gereksinim bulunmaktadır. Yargılama disiplinleri açısından mücbir sebep nedeni ile ortaya çıkan haksızlığın ortadan kaldırılmasına ilişkin kurum: bir kişinin iradesi dışında meydana gelen bir durumun meydana gelmemiş sayılarak değişiklikten önceki duruma dönüştürülmesi, yani (Restitutio in İntegrum) eski hale iadedir⁹⁶.

Hukukumuzda eski hale getirme kurumu, hukuk ve ceza yargılaması açısından usul yasalarında özel olarak düzenlenmişken vergi yargılaması (idari yargılama) usulü ve anayasa bireysel başvuru usulü açısından ilgili özel yasalarda açık bir düzenleme yer almamaktadır. Özetle İYUK'ta mücbir sebepler düzenlenmediği gibi, mücbir sebeplerin yargılama hukukundaki sonucu olan eski hale iade hali kurumu da düzenlenmemiştir.

Aşağıdaki alt başlıklarda önce HMK ve CMK'nın konuya ilişkin kuralları irdelenecek sonra da özetle vergi yargılaması açısından olması gereken kural ile ilgili değerlendirmemize yer verilecektir.

bb. Hukuk Muhakemeleri Kanunu Açısından Eski Hale İade Kurumu

Usuli işlemlerin zamansal olarak tarafların ve mahkemenin inisiyatifine bırakılması keyfiliklere yol açabileceği gibi, maddi hukuk tarafından tanınan hakkın gerçekleşmesini de erteleyebilecektir. Bu sebeple Usul Hukukunda sürelerle ilişkin normların öngörülmesinin yanı sıra kesin sürelerle aykırılık yaptırımına bağlanmıştır.

Kesin süre içinde yapılması gereken işlemi, süresinde yapmayan tarafın, o işlemi yapma hakkı ortadan kalkar (HMK 94/3). Bu durumun istisnasını eski hale

⁹⁶ Kunter (n 34) 529.

getirme oluşturur. 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 166. ila 174. maddeleri arasında düzenlenen ve “hali sabıka irca” olarak adlandırılan bu kurum, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 95. ila 101. maddeleri arasında “eski hale getirme” adı altında yeniden düzenlenmiştir. Bu maddelere göre eski hale getirme kurumuna başvurulması için belirli şartların sağlanması gerekir.

İlk olarak, kaçırılan sürenin kesin süre olması gereklidir. Kesin süreler, kanun tarafından belirlenen süreler ve hâkimin tayin ederken kesin olduğuna karar verdiği süreler⁹⁷ iki gruba ayrılabilir (HMK 94). Kanunun belirlemediği ve hâkimin tayin ederken kesin olduğunu belirtmediği sürelerin geçirilmesi halinde, belirlenen süreyi geçirmiş olan taraf yeniden süre isteyebilir. Bu şekilde verilecek ikinci süre kesindir ve yeniden süre verilemez (HMK 94/2).

Vurgulamak gerekir ki, kanun ya da hâkimin tayin ettiği kesin süre henüz tamamıyla sona ermeden eski hale getirme talep edilemez. Mahkeme süre uzatım talebini reddettiği takdirde süre kaçırılmış sayılacağından diğer şartlar da mevcutsa eski hale getirme yoluna başvurulabilmelidir⁹⁸. Kanun ya da hâkim tarafından tayin edilen kesin süre tebliğ ile başlıyorsa, sürenin başlangıcına esas alınan tebligatın usulüne uygun olması gerekmektedir⁹⁹.

İkinci olarak, kesin sürenin “*elde olmayan sebeplerle*” kaçırılmış olması gerekir. Başka bir ifadeyle, ortaya çıkmasında tarafa isnat edilebilir bir kusur bulunmayan bir engelin sürenin kaçırılmasına sebebiyet vermesi gerekir¹⁰⁰. Kanunun lafzı mücbir sebep hallerini kapsamakla birlikte süreyi kaçırın tarafın *kusuru olmaksızın* ortaya çıkan diğer engeller de bu kapsamda sayılmalıdır. Eski hale iade kurumuna başvuru için mücbir sebep gibi öngörülemeyen ve öngörülmesi de beklenmeyen, aşılması zor bir sebep aranmasına gerek olmamalıdır.

Eski hale getirme yoluna başvurabilmek için aranması gereken üçüncü şart ise ilgilinin süresinde yapamadığı işlemle ilgili olarak kaçırılan süreyi telafi edebilmesi için kanunun tanıdığı herhangi bir hukuki imkânın bulunmamasıdır. HMK 95/2 uyarınca “*Süresinde yapılamayan işlemle ulaşılmak istenen aynı sonuca, eski hale getirme dışında, başka bir hukuki yoldan ulaşılabiliyorsa, eski hale getirme talebinde bulunulamaz.*”

⁹⁷ “...Hakim vermiş olduğu sürenin kesin olduğuna karar vermiş ise, bu sürenin kesin olduğunun ara kararında hiçbir teddüde yer vermeyecek derecede açık şekilde ifade edilmesi, yapılması gereken işlerin teker teker açıklanması, tayin edilen sürenin bu işlemleri yapmaya elverişli bulunması....gerekir...” Yargıtay 11 HD, 11172/2933, 01.03.2012. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 19.06.2020.

⁹⁸ Erdal Tercan, *Medeni Usul Hukuku'nda (Kesin Sürelerin Kaçırılması Halinde) Eski Hale Getirme – Hali Sabıka İrca* (Yetkin 2006) 89.

⁹⁹ Ibid 89.

¹⁰⁰ Ibid 174-175.

Bu üç şartın taşınması halinde usulüne uygun yapılan bir eski hale iade talebinin kabul edilmesi için yeterli değildir, yasada yer alan şekil şartlarının yerine getirilmesi de gereklidir. Eski hâle getirme, işlemin süresinde yapılamamasına sebep olan engelin ortadan kalkmasından itibaren iki hafta içinde talep edilmelidir (HMK 96/1). İlk derece ve istinaf yargılamalarında, eski hale getirme talebinin ileri sürülebileceği azami süre nihai kararın verilmesi olarak belirlenmiştir. HMK 96/2’de ise bu kuralın istisnası yer almaktadır: “*Ancak nihai karar bir tarafın yokluğunda verilmişse, tahkikat aşamasında kaçırılan süreler için kararın verilmesinden sonra da eski hale getirme talebinde bulunulabilir*”.

Süresinde yapılamayan işlemin de eski hâle getirme talebinde bulunmak için öngörülen süre içinde yapılması zorunludur (HMK 97/1). Bir diğer önemli husus, eski hâle getirmenin dilekçeyle talep edilmesi ve dilekçede talebin dayandığı sebepler ile bunların delil veya emarelerinin gösterilmesi gerektiğidir (HMK 97/1).

HMK 98, eski hale getirme talebinin yöneltileceği mahkemeyi kaçırılan sürenin yargılama ya da kanun yolları aşamasına ilişkin olmasına göre ayırım yaparak düzenlemiştir. Dolayısıyla, talebin yapılacağı mahkemeyi bu ayırımı gözeterek tayin etmek gerekir. Eski hale getirme talebinin yapılacağı mahkemeyi belirlemek son derece önemlidir. Zira talebin yanlış mahkemeye yapılması ihtimalinde, eski hale getirme süresi de kaçırılırsa artık eski hale getirme talebi dikkate alınmaz.

Eski hale getirme talebinin yargılamaya ve hükmün icrasına olan etkisi ise HMK 99’da düzenlenmiştir. Bu hükme göre, eski hale getirme talebi, yargılamanın ertelenmesini gerektirmez ve hükmün icrasına engel olmaz. Ancak, talebi inceleyen mahkeme, talebi haklı görürse, teminat gösterilmek şartıyla, yargılamanın ertelenmesine veya hükmün icrasının geri bırakılmasına karar verebilir. Mahkeme gerektiğinde teminat gösterilmeden de yargılamanın ertelenmesine veya icranın geri bırakılmasına karar verebilir.

Eski hale getirme talebi, ilk derece mahkemeleri ve bölge adliye mahkemelerinde ön sorunlar hakkındaki usule göre ileri sürülüp incelenecektir (HMK 100/1). Bu sebeple ön sorun usulüne ilişkin HMK 163-164 hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Bununla birlikte ön sorunlar hakkındaki hükümler uygulanırken, eski hale getirmeye ilişkin hükümlerde açıklık varsa bunların uygulanması, açıklık olmayan hususlarda ise ön sorunlara ilişkin HMK 163-164 hükümlerine başvurulması gereklidir. Eski hale getirme talebi, Yargıtay’da temyiz usulüne göre ileri sürülüp inceleneceğinden (HMK 100/1), temyize ilişkin hükümler (HMK 361 vd.; HUMK 427 vd.) uygulama alanı bulacaktır.

Mahkeme, eski hâle getirme talebinin kabulü hâlinde, hangi işlemlerin geçersiz hâle geldiğini kararında belirtir. İslahla geçersiz kılınamayan işlemler, eski hâle getirme talebinden de etkilenmez (HMK 100/2).

Eski hâle getirme talebi sebebiyle ortaya çıkan giderler, talepte bulunan tarafa yükletilecektir. Ancak, karşı taraf eski hâle getirme talebine karşı asılsız itirazlar ileri sürerek giderlerin artmasına sebep olmuşsa, hâkim, giderlerin tümünün veya bir kısmının karşı tarafa yükletilmesine karar verebilecektir (HMK 101).

cc. Ceza Muhakemesi Kanunu Açısından Eski Hale İade Kurumu

Eski hale iade kurumunu düzenleyen CMK 40'a göre: “(1) Kusuru olmaksızın bir süreyi geçirmiş olan kişi eski hale getirme talebinde bulunabilir. (2) Kanun yolu başvuru hakkı kendisine bildirilmemesi halinde de, kişi kusursuz sayılır.”

CMK'daki bu düzenleme, mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'ndaki düzenlemeden daha geniştir, çünkü eski hale iade sebeplerini “*Mücbir sebepler veya beklenilemeyen veya sakınılması kabil olmayan hadiseler*” ile sınırlamamıştır¹⁰¹. Mümkün ve beklenebilir özeni göstermiş olan kişinin kusuru olmaksızın hareket ettiği kabul edilmelidir¹⁰². Sürenin sonuna kadar kullanılması mümkün olduğu için, sürenin sonuna kadar bekleyen ve kusuru olmaksızın bir engelle karşılaşılan kişinin sırf bu sebeple kusurlu sayılmaması gereklidir¹⁰³.

Ayrıca Yargıtay'ın adil yargılanma hakkına ilişkin verdiği kararlar¹⁰⁴ doğrultusunda CMK 40/II yeni bir kusursuzluk sebebi daha yaratmıştır¹⁰⁵.

Eski hâle getirme dilekçesinin engelin kalkmasından itibaren yedi gün içinde, süreye uyulduğunda usule ilişkin işlemleri yapacak olan mahkemeye verilmesi gereklidir (CMK 41/I). HMK'ya benzer biçimde dilekçe sahibinin sürenin geçmesinde kusuru olmadığına ilişkin olguları, varsa belgelerini de ekleyerek açıklaması burada da aranmaktadır (CMK 41/I, 2. cümle).

Dilekçe verildiği anda usule ilişkin yapılamayan işlemler de yerine getirilmesi gereklidir. Örneğin temyiz dilekçesi verilmemiş ise temyiz dilekçesinin de eski hale getirme dilekçesi ile birlikte verilmesi şarttır.

¹⁰¹ Yürürlükten kaldırılan 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu 41'e göre ise;

“*Mücbir sebepler veya beklenilemeyen veya sakınılması kabil olmayan hadiseler neticesi olarak, bir mehle riayet imkansızlığı hasil olursa, mehlin bitmesinden hasil olacak neticeye karşı eski hale getirme talep olunabilir. Yapılan bir tebliğden kusuru olmaksızın haberdar olmamak keyfiyeti, beklenilmeyen ve sakınılması mümkün olmayan hallerdendir.*”
Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Kanun Numarası: 1412, Kabul Tarihi: 4.4.1929, RG 20.4.1929/1172.

¹⁰² Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (12. Bası, Seçkin 2019) 145.

¹⁰³ Ibid 145.

¹⁰⁴ Yargıtay 4 CD, 2013-39256/40800, 24.12.2015. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 18.06.2020.

¹⁰⁵ “*Hükümün, sanık ve müdafinin yokluğunda, katılanın ise yüzüne karşı tefhim edildiği, yasa yolu bildiriminde bulunulurken, başvuru süresinin hangi tarihten itibaren başlayacağını belirtilmemesi, hükmü temyiz etme hakkı bulunanlar yönünden yanlıcı nitelikte bir eksiklik olarak değerlendirilmiştir.*

Açıklanan nedenlerle; gerekçeli kararın yasa yolu bildirimindeki eksikliği giderecek açıklama ile birlikte sanık müdafii ile katılana tebliğ edilmesi ve bu tebligat sonucunda temyiz dilekçesi verilmesi halinde bu dilekçe de nazara alınarak, aksi halde ise sanık müdafininin 27.07.2006 günlü temyizininin, CYY'nun 40/1. maddesi uyarınca süresinde olduğunun kabulü ile temyiz incelemesi yapılması gerekmektedir.” Yargıtay 8 CD, 139/171, 06.07.2010. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi <<https://www.lexpera.com.tr/>> Erişim Tarihi 18.6.2020.

Süresi içinde usul işlemi yapılsaydı, esasa hangi mahkeme hükmedecek idiyse, eski hâle getirme dilekçesi hakkında da o mahkeme karar verecektir (CMK 42/I). Eski hâle getirme isteminin kabulüne ilişkin karar kesindir; reddine ilişkin karara karşı itiraz yoluna gidilebilmesi ise mümkündür (CMK 42/II). Eski hâle getirme dilekçesi, kararın yerine getirilmesini durdurmaz; ancak, mahkeme yerine getirmeyi erteleyebilecektir (CMK 42/III).

dd. Eski Hale İade Konusunda Vergi Yargılamasındaki Yasal Boşluk, Görüşümüz ve Öneri

Bilindiği üzere “Vergi Davaları” başlıklı beşinci kitap başta olmak üzere VUK’ta ve İYUK’ta vergi yargısına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır, ancak bu düzenlemelerin arasında eski hale iade kurumuna yer verilmemiştir. Yukarıda belirttiğimiz gibi İYUK’un 31. maddesi, İYUK’ta hüküm bulunmayan bazı hallerde HMK ve VUK hükümlerine atıf yapmıştır. Mücbir sebep konusunda VUK hükümlerinin neden uygulanamayacağını bir önceki başlıkta detaylı biçimde açıklamıştık. Kaldı ki VUK hükümleri uygulanabilse dahi VUK’ta eski hale iade/getirme kurumunun maddi ve şekli şartlarını düzenleyen bir hüküm yer bulunmamaktadır.

Bu noktada HMK hükümlerinin niteliği elverdiği ölçüde idari yargılama usulü açısından da uygulanması da söz konusu olamaz. Zira İYUK 31’de HMK’ya atıf yapılan haller sınırlı sayıda (numerus clausus) olarak sayılmıştır. İYUK’ta açıkça atıf yapılmadığı için CMK hükümleri ise evleviyetle uygulanamayacaktır. Dolayısıyla eski hale iade kurumu açısından vergi yasalarında ve İYUK’ta yasal bir boşluk olduğunu söylemek mümkündür. Söz konusu yasal boşluk, yukarıda alıntılıdığımız yargı içtihatlarıyla giderilmeye çalışılmış olsa da görüş birliğine sağlanamadığını da belirtmek gereklidir.

Adil yargılanma hakkının ihlalini sonuçlayabileceği de dikkate alındığında yasa koyucunun ivedilikle söz konusu yasal boşluğu gidermesi gerekmektedir. Bu durumda yasa koyucunun önünde iki seçenek bulunmaktadır. İlk olarak, İYUK 31’de HMK’ya yapılan atıflar arasında eski hale getirme kurumuna yer verilmesi düşünülebilecektir. İkinci seçenek ise İYUK’ta ayrı bir hüküm tesis edilmesidir. Ayrı bir hüküm tesis edilmesi yoluna gidilirse HMK’ya benzer biçimde maddi ve şekli şartların açık biçimde belirlenmesi, vergi hukuku açısından kanuni temsilciler ya da mali müşavirler gibi ilgililerin eski hale iade talep edip edemeyeceklerinin açıkça düzenlenmesi ve işlemin süresinde yapılamamasına sebep olan engelin ortadan kalkmasından itibaren 15 günden¹⁰⁶ az olmamak üzere bir süre verilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

¹⁰⁶ HMK’da eski hale iade talebinde bulunmak için iki haftalık bir süre öngörülmüştür (HMK 96/I). Bununla birlikte İYUK’ta süreler genellikle gün hesabıyla belirlendiği için belirlenecek sürenin gün olarak belirtilmesi kanun sistematğine daha uygun olacaktır.

B.Vergi Yargılaması Alanında Koronavirüs Salgınına İlişkin Özel Düzenlemeler

Koronavirüs salgını nedeniyle konuya ilişkin olarak getirilen özel düzenlemelere ayrı bir başlık altında değinmekte fayda bulunmaktadır.

Bilindiği üzere 26 Mart 2020 tarihli ve 31080 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 7226 sayılı Kanun’un Geçici 1. maddesiyle, yargı alanındaki hak kayıplarının önlenmesi amacıyla; dava açma, icra takibi başlatma, başvuru, şikâyet, itiraz, ihtar, bildirim, ibraz ve zamanaşımı süreleri, hak düşürücü süreler ve zorunlu idari başvuru süreleri de dâhil olmak üzere bir hakkın doğumu, kullanımı veya sona ermesine ilişkin tüm süreler; İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile usul hükmü içeren diğer kanunlarda taraflar bakımından belirlenen süreler ve bu kapsamda hâkim tarafından tayin edilen süreler ile arabuluculuk ve uzlaştırma kurumlarındaki süreler 13.3.2020 (bu tarih dâhil) tarihinden itibaren 30.4.2020 (bu tarih dâhil) tarihine kadar durdurulmuştur. Bu süreler, durma süresinin sona erdiği günü takip eden günden itibaren işlemeye başlar. Durma süresinin başladığı tarih itibarıyla, bitimine on beş gün ve daha az kalmış olan süreler, durma süresinin sona erdiği günü takip eden günden başlamak üzere on beş gün uzamış sayılır. Salgının devam etmesi halinde Cumhurbaşkanı durma süresini altı ayı geçmemek üzere bir kez uzatabileceği ve bu döneme ilişkin kapsamı daraltabileceği belirtilmiştir.

Nitekim 2480 sayılı ve 29.04.2020 tarihli Yargı Alanındaki Hak Kayıplarının Önlenmesi Amacıyla Getirilen Durma Süresinin Uzatılmasına Dair Cumhurbaşkanı Kararı’nın 1. maddesiyle bu süreler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda öngörülen zorunlu idari başvuru yoluna ilişkin süreler hariç, 01.05.2020 (bu tarih dâhil) tarihinden 15.06.2020 (bu tarih dâhil) tarihine kadar uzatılmıştır. Salgın hastalığın yayılma tehlikesinin daha önce ortadan kalkması halinde yeniden değerlendirileceği belirtilmiştir.

Demek oluyor ki mücbir sebebin dava açma ve kanun yollarına başvuru sürelerini etkileyip etkilemediği tartışması, en azından mevcut salgın nedeni ile sürelerin durduğu süreç özelinde önemini yitirmiştir.

Bununla birlikte bir kişinin bu süre geçtikten sonra da anılan virüsün etkisi altında olması ve süreler işlemeye başladıktan sonraki vergi yargılamasına ilişkin hak düşürücü süreleri kaçırmaması da olarak dâhilindedir. Bu gibi durumlarda yukarıda III No.’lu Ana Başlıkta yaptığımız vergi yargılaması hukukuna ilişkin mücbir sebep ve hukuksal sonuçları ile ilgili açıklamaların tümü, bu durumlar açısından da geçerli olacaktır.

VI. Vergi Ceza Hukuku Açısından Mücbir Sebep¹⁰⁷

A. Genel Açıklamalar

Mücbir sebep ve beklenmeyen hal kurumları Vergi Ceza Hukuku açısından da önem taşımaktadır.

Bu noktada VUK'un 17. maddesindeki özel düzenlemenin üzerinde durulmasında yarar bulunmaktadır. Maddede “*zor durumda olmaları nedeni ile vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyenlere*” Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ek süre verileceği hükmü yer almaktadır. Maddede “zor durum” teriminin kullanılmış olmasına rağmen; bu düzenleme Ceza Hukuku anlamında bir hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilen zorunluluk haline ilişkin değildir. Burada failin kendisini ya da bir başkasını bilerek sebebiyet vermediği bir tehlikeden kurtarmak hali söz konusu değildir.

VUK'un yukarıda ilgili bölümlerde de birçok kez değinilen 17. maddesi hükmü, 13. maddesinde yer alan “mücbir sebep ve beklenmeyen durum” düzenlemesi ile ilgili olup, dahası zaten 13. maddede yer alan hallerden biri olup, bunların tümü hukuksal şartların varlığı halinde vergi suç ve kabahatleri açısından kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplerdendir. Aşağıdaki başlıklar içeriğinde konu makale kapsamının elverdiği ölçüde ele alınmaya çalışılacaktır.

Mülga 765 sayılı TCK'da mücbir sebeplere ilişkin bir hüküm bulunmamakta idi¹⁰⁸. Ayrıntısına girmeden belirtilmesi gereken husus; günümüzde yürürlükte olan 5237 Sayılı TCK'nın konuyu “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler” Başlıklı 1. Kitap, 1. Kısım, 2. Bölüm'ün “Meşru Savunma ve Zorunluluk Hali” başlıklı 25/2. maddesinde düzenlemiş olduğudur. Anılan düzenleme “... *Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez*” şeklindedir.

Kabahatler Kanunu ise konuyu “Hukuka Uygunluk Nedenleri ile Kusurluluğu Ortadan Kaldıran Nedenler” başlıklı 12. maddesinde düzenlemiş olup, madde TCK'nın hukuka uygunluk sebepleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplere ilişkin hükümlerinin kabahatler açısından da uygulanacağı yönündedir. Bu itibarla VUK'ta özel hüküm bulunmadığı durumlarda ve her somut olayda o somut olayın özellikleri dikkate alınarak, bu hükmün vergi kabahatleri açısından da uygulanabilir olduğu belirtilmelidir.

¹⁰⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz Kaşıkçı, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (n 40) 212 vd.

¹⁰⁸ 1930 tarihli “İtalyan Ceza Kanunu”nun 454. maddesinde mücbir sebeplere yer verilmiş ve mücbir sebeplerin varlığı halinde failin cezalandırılmayacağı hükmüne bağlanmıştır (Sulhi Dönmez ve Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: II* (12. Bası, Beta 1997) 1030).

Buna karşılık konu VUK'ta ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup; anılan Yasa'nın 13. maddesinde mücbir sebeplerin neler olduğu açıklanmış, 373. maddesinde “*mücbir sebeplerin varlığının saptanması veya belgelenip ispat olunması halinde*” ceza kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Mücbir sebebin varlığı durumunda vergisel para cezası kesilmemesinin nedeni, bu sebebin vergisel aykırılıklarda kusurluluğu ortadan kaldıran bir sebep olmasıdır.

Yine VUK'un 115. maddesinde yalnızca idari aykırılıklar açısından kesinleşmiş vergi cezalarında uygulanan ve bu yönüyle özel affa benzeyen terkin kurumuna yer verilmiştir.

Mücbir sebepler aynı zamanda VUK'ta düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları açısından hukuksal sonuçlar doğurmaktadır.

Aşağıdaki başlıklarda bu düzenlemelerin tümü Vergi Ceza Hukuku açısından irdelenmiştir.

B. VUK'un Mücbir Sebep ve Beklenmeyen Hal ile İlgili Düzenlemeleri

Yukarıda konunun vergisel işlem boyutu ile ilgili olarak yaptığımız ayrıntılı açıklamalarda da değindiğimiz üzere; VUK'un 13. maddesi geniş anlamda mücbir sebep (mücbir sebep ve beklenmeyen haller) durumlarına ilişkin olup, anılan maddede bunların genel bir tanımının yapılmasından kaçınılmış ve neler oldukları sayma sureti ile açıklanmaya çalışılmıştır¹⁰⁹. Bununla birlikte maddede, mücbir sebeplerin sınırlayıcı olmadığı da belirtilmiştir.

Mücbir sebepler kişinin iradesi üzerinde etkili olan olaylar olup, Ceza Hukuku açısından taşıdıkları önem *kusurluluğu kaldıran bir sebep* olmalarıdır. *Bu sebeplerin bulunduğu durumlarda manevi unsurun/kastın yokluğu sebebi ile vergi kaçakçılığı suçlarının ve VUK'ta düzenlenen diğer suçların oluşmadığının kabulü gerekir.* Hemen yukarıda değinildiği gibi bu konu TCK 24/2'de tanımlama sureti ile ele alınmıştır. VUK 13 ise *sayma* yöntemini tercih etmiş ama sınırlandırma yapmamıştır.

Aşağıda VUK m. 13 düzenlemesi vergi ceza hukuku açısından taşıdığı özellikler bağlamında ele alınacaktır.

Bilindiği gibi VUK'ta mücbir sebep olarak kabul edilen hallerden ilki; ağır hastalık, kaza ve tutukluluktur. Anılan bu sebeplerin Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku açısından geçerli sebepler olabilmesi için vergisel yükümlülüklerin hiç ya da süresinde yerine

¹⁰⁹ Kaşıkçı *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (n 40) 212; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 127 vd; Kaneti, Ekmekçi, Güneş ve Kaşıkçı (n 7) 156 vd.; Kırbas (n 81) 145; Necmi Yücel, *Tatbikatta Vergi Cezaları* (İnkilap 1955) 251-252.

getirilememiş olması sonucunu doğuracak ağırlıkta olması gerekmektedir¹¹⁰. Bir diğer deyişle buradaki sebeplerin hukuki sonuçlar doğurması açısından; bunlar ile yükümlülüğün yerine getirilememesi arasında nedensellik bağının kurulabilmesi gerekmektedir.

Yasada tutukluluktan bahsedilmiş olmakla birlikte; tutukluluk teriminin teknik anlamda kullanılmadığının, yani sadece CMK'nın 100 vd. maddelerinde düzenlenen yargılama koruma önlemi olan genel tutukluluk halini içermediğinin kabulünde zorunluluk bulunmaktadır. Bu nedenle de ifade ve sorgu için zorla getirme (CMK 146), duruşmadan başışık tutulan sanığın zorla getirilmesi (CMK 199), disiplin hapsi (CMK 60, 124, 199), duruşma düzenini bozanlar hakkında uygulanacak disiplin hapsi (CMK 203) gibi özel tutukluluk/koruma önlemleri hallerinin de buradaki mücbir sebebi oluşturduğu sonucuna ulaşılmalıdır.

Benzer biçimde gözaltı kurumu da bu anlamda bir mücbir sebeptir. Bu gibi sebepler niteliği ile bağdaşması koşulu ile vergi kabahatleri ve suçları açısından da kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplerdir. Örnek olarak belirtmek gerekirse; tutuklama ya da diğer bir koruma önlemi nedeni ile defterlerini süresinde ibraz edemeyen yükümlünün eylemi, suçun manevi unsurunun gerçekleşmemiş olması nedeni ile (yükümlünün kusurlu olmaması nedeni ile) VUK 359'daki gizleme suçunu oluşturmayacaktır¹¹¹.

Yer sarsıntısı ve su basması gibi afet halleri maddenin ikinci bendinde düzenlenmiştir. Bu bent gereğince mücbir sebep olarak kabul edilecek olan durumlar, yükümlülüğün yerine getirilememesine sebebiyet verecek felaket halleridir. Bunlar büyük bir yangın, sel, toprak kayması, yanardağ patlaması ve deprem örneğindeki gibi genel felaketler olabileceği gibi; yangın, su basması, belgelerin bulunduğu binanın yıkılması gibi özel felaketler de olabilecektir. Bu iki tür felaket arasında hukuki açıdan bazı farklılıklar vardır. Felaketin herkesçe bilinen genel bir nitelik taşıdığı durumlarda, failin bunları kanıtlama zorunluluğu bulunmamaktadır¹¹². Nitekim VUK'un 373. maddesinde "...*vukua geldiği malum ise...*" denilerek bu konuya değinilmiştir. Felaketin özel bir nitelik taşıdığı hallerde ise bu felaketi belgeleme ve kanıtlama yükümü faile aittir. VUK'un 373. maddesinde "*tevsik ve ispat olunursa*" ifadesi kullanılmak sureti ile bu hususa değinilmiştir¹¹³.

¹¹⁰ Danıştay da mücbir sebebin belirli bir ağırlıkta olması koşulunu aramaktadır. Bkz Danıştay 7 D, 5598/3635, 25.10.1972 (Fevzi Karagözoğlu, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması Cilt:II.* (Ünal Matbaası 1977) 37; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 128, 60 no.'lu dipnot.

¹¹¹ Bununla birlikte daha önce de değindiğimiz gibi Danıştay İBK kararıyla defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle ibraz edilmemiş olmasını re'sen tarh nedeni olarak görmektedir. (Danıştay İBK, 2013-3/1, 08.02.2019. RG 25.07.2019/30842).

¹¹² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 128, 129.

¹¹³ "...*Sanıktan 07.03.1990 günlü yoklama fişi ile şirkete ait 1987 takvim yılı defter ve belgelerini 15 gün içinde gelirlere kontrolörliğüne ibraz etmesi istenildiği; sanığın, 21.03.1990 tarihli dilekçe ile 06.09.1990 tarihinde tutuklu olarak Diyarbakır'a gittiğini ve bu arada meydana gelen karışıklık nedeni ile defterlerin bilgisi dışında kaldığını, en kısa zamanda bulup getireceğini bildirdikten sonra; işyerinde 30.03.1990 günü yangın çıktığı defter ve belgelerin yandığı konusunda tespit yapılarak, ibrazdan kaçındığının anlaşılması karşısında, bu gibi hallerde VUK nun 139. maddesine uygun tebligat aranmayacağından münnet suçun oluştuğu anlaşılmalı ve sanık vekilinin yerinde olmayan temyiz itirazlarının reddine ve kararın onanmasına oybirliği ile karar verildi...*" Yargıtay 9. CD, 4926/223, 27.01.1994 (Ahmet Gündel, *Vergi Suçları ve Cezaları* (3. Bası, Adil 1994) 539).

VUK'un 13. maddesinin 3. bendinde düzenlenmiş olan “mecburi gaybubet” hali ise, yükümlünün iradi olmayan kaybolması anlamına gelip, kaybolma, ancak vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi eylemi ile nedensellik bağının kurulabildiği durumlarda bir mücbir sebep sayılacaktır. İradi olmayan kaybolma hallerine örnek olarak; askere alınma¹¹⁴, kaçırılma, hürriyetin tahdit edilmesi, gittiği yabancı ülkede savaş çıkması gibi nedenlerle sınırların kapatılması¹¹⁵, ulaşım imkânsızlıkları (sis nedeni ile uçakların kalkmaması) ve salgın hastalık nedeni ile karantina altına alınma¹¹⁶ gibi sebepler gösterilebilir.

Bazen mücbir sebep bizzat genel nitelikteki bir mücbir sebep dolayısı ile alınan idari ya da yasal tedbirlerden de kaynaklanabilir. Şöyle ki, ileride açıklanacağı gibi Koronavirüs ile ilgili düzenlemeler kapsamında bazı vergisel yükümlerinin yerine getirilmesi açısından vergisel yükümlülükler ertelenmemiş, yani süreler durmamıştır. DHV beyannamesi bu durumun örneğini oluşturmaktadır. Bu bağlamda 65 yaşın üzerinde olması nedeni ile geçici önlemler kapsamında dışarı çıkamayan ve evinde bilgisayarı, teknik olanakları olmayan bir yükümlü beyanname verme ya da ödeme yükümünü yerine getirememiş olabilir. Bu örnekte anılan şahıs açısından mücbir sebep bizzat koronavirüs önlemlidir. İşte bu gibi durumların da VUK'un 13. maddesindeki mecburi gaybubet kapsamında bir mücbir sebep olarak değerlendirilip, kişinin aynı yasanın 15. maddesindeki hukuksal sonuçlardan yararlanması ve ceza hukuku açısından da kusurluluğu kaldıran sebep olarak kabulü gerekir.

VUK'ta düzenlenen son mücbir sebep ise, “defter ve belgelerin iradi olmayan elden çıkması” halidir. Bu durumun geçerli bir mücbir sebep olabilmesi için failin iradesi dışında meydana gelmesi gerekmektedir. Hırsızlık, yağma, muhasebe kayıtlarının içinde bulunduğu aracın çalınması¹¹⁷, araç kazası ya da gemi çatması¹¹⁸ ile yargı makamlarının ya da idari makamların kararı ile alınan tedbirler¹¹⁹, “defter ve belgelerin iradi olmayan elden çıkması” haline örnek olarak gösterilebilir¹²⁰. Yargıtay bu gibi iddialar karşısında durumun delil serbestliği ve vicdani kanaat ilkesi gereğince araştırılması ve diğer delillerden de yararlanması gerektiği kanaatinde¹²¹.

¹¹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 129.

¹¹⁵ Sahir Erman, *Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku* (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları 1988) 29.

¹¹⁶ Ibid 30.

¹¹⁷ Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku* (Ekin 2007) 201.

¹¹⁸ Erman (n 115) 30.

¹¹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 29) 129-130. Yazarlar terekenin tahriri amacıyla murisin iş yerinin mühürlenmiş olmasını; terekeye el konan mahkemece defter ve belgelerin alınması ve sonrasında yükümlüye mahkemece defterleri inceleme izni verilmemiş olmasını; buna ilaveten VUK'un 144/4-5. maddesi uyarınca muhafaza altına alınmış defterlerle ilgili olarak, idarece yükümlüye inceleme izninin verilmemiş olması durumunu da mücbir sebep olarak kabul etmişlerdir.

¹²⁰ Danıştay da, anarşik olaylar nedeni ile yükümlünün işyerinin tahrip ve yağma edilmesi nedeni ile burada bulunan defter ve belgelerin elden çıkması halini bir mücbir sebep olarak kabul etmektedir (Şükrü Kızılot, *Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar* (Yaklaşım 1998) 1272).

¹²¹ “...Saniğin çalındığını iddia ettiği satış fişi dip koçanlarıyla ilgili satışların, incelenmek üzere Defterdarlığa ibraz ettiği belgelere de yazılmış olması karşısında suç kastının bulunmadığı...” Yargıtay 9 CD, 3619/486, 31.01.1990. Karar için bkz (1990) 16 (9) Yargıtay Kararları Dergisi 1417.

VUK'un 13. maddesinde sayma sureti ile mücbir sebeplerin neler olabileceğinin saptamış olduğu, bununla birlikte aynı maddede “*gibi nedenler*” ifadesine de yer verilmiş sureti ile bunların sınırlayıcı olmadığına hükme bağlandığı daha önce belirtilmiş idi. Bu nedenle de maddede sayılmamış olmakla birlikte, yükümlünün iradesi dışında meydana gelen ve vergisel ödevlerin gereği gibi yerine getirilmesini engelleyen her türlü sebebin “mücbir sebep” sayılması gerekmektedir. Şehirdeki bir olay nedeni ile yükümlünün bürosunun tahrip ve yağma edilmesi hali bu duruma örnek olarak gösterilebilir¹²².

C. Mücbir Sebebin Vergi Ceza Hukukuna (Kusurluluğa) Etkisi

Bir önceki başlık altında açıklanan mücbir sebeplerin varlığı halinde bu durum; hazırlık soruşturmasında (soruşturmada) ceza davasının açılmasını engelleyecek, son soruşturmada (kovuşturmada) ise failin kusurluluğunu ortadan kaldıran bir sebep olarak kabul edilecek ve failin cezalandırılmasına engel olacaktır. VUK'un 373. maddesindeki kural bu noktada ceza mahkemesindeki yargılamanın konusunu oluşturacak eylemler açısından da geçerli olacaktır.

Konunun ceza yargılamasında delillerin ortaya konulması ve değerlendirilmesi ile ilgili olduğu ortadadır. Bu nedenle de mücbir sebeplerin varlığının her türlü belge ve delille ispatlanabilmesi mümkündür. Bunun yanı sıra, vicdani kanaatine göre hareket etmek durumunda olan ceza yargıci, hastalık halinde alınan resmi raporların ya da tutukluluk gibi hallerde savcılıktan ya da mahkemeden alınmış olan belgelerin varlığına rağmen, bu gibi durumların vergi ödevinin yerine getirilmesine etkili olup olmadığı meselesinin çözümünde her zaman için takdir yetkisine sahip olacak veya bilirkişiden yararlanabilecektir¹²³. Ancak herkesçe bilinen genel nitelikteki mücbir sebeplerin ayrıca ortaya konulmasına gerek yoktur.

Defterlerin çalındığına veya kaybolduğuna ilişkin asliye ticaret mahkemesinden alınmış bir zayi belgesi ve kararı ibraz yükümlülüğünü kaldıracaktır. Buna karşın aynı nitelikteki mahkeme kararı dönem matrahının re'sen takdirine engel oluşturmaz¹²⁴.

Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçlarında yer alan hareketlerin nitelikleri dikkate alındığında; mücbir sebebin ve kusurluluğa etkisinin, ancak bazı seçimlik hareketler açısından değerlendirme konusu yapılabileceği açıktır. Bu seçimlik hareketler VUK'un 359/a-2. maddesindeki “defter, kayıt ve belgelerin tahrifi veya gizlenmesi” ve 359/b-1. maddesindeki “defter, kayıt ve belgelerin veya bunların sayfalarının yok edilmesi” şeklindeki hareketlerdir.

¹²² Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı (n 7) 424.

¹²³ Erman (n 115) 30.

¹²⁴ Danıştay İBK, 2013-3/1, 08.02.2019. RG 25.07.2019/30842. Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya (n 117) 202.

Özetle ifade edersek bir an için anılan yasanın vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olan 359. maddesinin değinilen suç tiplerinde; tahrif olma ve yok olmadan değil, tahrif etmek ve yok etmekten söz edildiğinden, bu eylemlerin mücbir sebep ve kusurluluğa etkisi yönünden inceleme konusu dışında kaldıklarının düşünülebilmesi mümkündür. Ancak çok uç örnekler de olsa VUK 13'teki mücbir sebeplerin ya da aslında mücbir sebep olmakla birlikte gereksiz bir şekilde zor durum adı altında aynı yasanın 17. maddesi kapsamında değinilmeye çalışılan durumların bazılarının kusurluluğu ortadan kaldıran birer sebep olarak kabulü mümkündür.

Örnek olarak, kişi içinde bulunduğu ağır psikolojik ya da psikolojisini de etkileyen fiziksel bir rahatsızlık nedeni ile yasal defter, belge veya kayıtlarını vergisel amaç gütmeyen yok eder ya da tahrif ederse; bu gibi durumların kusurluluğu ortadan kaldıran haller olarak kabulünün gerekeceği belirtilmelidir.

Bizce bu gibi ayrık örnekler dışında mücbir sebeplerin kusurluluğa etkisi yönünden irdelenmesi ve dikkate alınması gereken tipik örnek; gizleme fiilidir. VUK 359'da gizlemenin ne olduğu ile ilgili bir tanım verilmeye çalışılmıştır. Buna göre gizleme "varlığı noter kayıtları ya da sair suretlerle sabit olduğu halde defter, kayıt ve belgelerin inceleme için ibraz edilmemesi"dir. Failin VUK 13 (VUK 17) kapsamındaki bir mücbir sebebin varlığı durumunda defter ibraz edememiş olduğu hallerde, eylemi gizleme suçunun maddi unsurunu oluşturmakla birlikte, ortada kusurluluğu kaldıran bir sebep bulunduğundan manevi unsurun yokluğu nedeni ile kendisine ceza verilebilmesi mümkün olmayacaktır.

Yargıtay ise çeşitli kararlarında mücbir sebep iddiasının samimi olması¹²⁵ ve mücbir sebebin var olup olmadığının ceza yargılamasında ayrıntılı olarak tartışılması¹²⁶ gereği üzerinde durmuştur. Bununla birlikte Yargıtay'ın inceleme ile ilgili başta inceleme yeri olmak üzere, VUK'un ilgili kurallarına uyulup uyulmadığını araştırmaksızın, vergi incelemesinde talep üzerine defterlerin ibraz edilmemesini yeterli gördüğü kararlar da mevcuttur¹²⁷.

¹²⁵ Yargıtay 9 CD, 3619/4868, 31.01.1990; 1747/2474, 13.06.1990; 3786/4517, 20.12.1990; 4926/233, 27.01.1994. Kararlar için bkz Gündel (n. 109) 25, 32, 39.

¹²⁶ "...Sanığın geçersiz olmakla birlikte Maliye Tebliğine itilaa kesbetmesini müteakip kendisinden istenen defter ve belgeleri çaldığını ileri sürerek ibraz etmemiş bulunması karşısında, usulen sorguya çekildikten sonra ileri sürdüğü mazeretin kabul edilip edilemeyeceği, TTK.nun 68. maddesi hükmü de nazara alınmak sureti ile, **tartışılarak bir karara varılması gerekirken, soyut tebligatın geçersiz olduğundan bahisle beraat kararı verilmesi yasaya aykırıdır.**"(Yargıtay 9 CD, 2006/2790, 13.09.1990) ; "...01.02.1992 tarihli tutanak kapsamı ile duruşmadaki savunmasından sanığın işyerini 10.01.1988 tarihinde kapattığı defter ve belgelerini kaybetmesi nedeni ile vergi dairesine ibraz edemediği ve bu nedenle mefruz vergi ziyayı doğup, 213 Sayılı Yasa'nın 139. maddesindeki istisnai durumun gerçekleştiği gözetilmeden beraat tesisi bozmayı gerektirmiştir" (Yargıtay 9 CD, 831/1689, 06.04.1993) ; "...Sanığın suça konu defterleri muhafaza edip etmediğinin, bunları ibraz etmeme sebebinin saptanması ve olayın açıklığa kavuşturulması bakımından savunması alınarak sonuca göre hukuki durumun tayini gerekirken, olayda uygulanma imkanı olmayan CMUK.nun 223/son maddesine dayanılarak beraat kararı verilmesi yasaya aykırı olup bozmayı gerektirmiştir..." (Yargıtay 9 CD, 433/1301, 11.03.1994). Kararlar için bkz Gündel (n. 109) 29, 36.

¹²⁷ "213 sayılı Kanunun 253. maddesine göre tuttuğu defterlerle belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmek mecburiyetinde bulunan sanığın usulüne uygun olarak yapılan **tebligata rağmen istenen defter ve belgelerini aynı Kanunun 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadan yetkililere ibraz etmemesi şeklinde oluşan eylemi ile ...**" Yargıtay 11 CD, 4114/4696, 10.05.2001. Kazancı Hukuk Otomasyon Sistemi <https://www.kazanci.com.tr/> Erişim Tarihi 19.06.2020.

Son olarak belirtmek isteriz ki mücbir sebep, vergi kaçakçılığı suçlarının yanı sıra vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK 362) ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (VUK 363) açısından da kusurluluğu kaldıran bir sebeptir. Örneğin vergi incelemesi sırasında işyerinde yangın çıkması halinde defter ve belgeleri sokağa bırakan vergi inceleme memurunun vergi mahremiyeti kapsamındaki birtakım bilgileri kasten ifşa ettiği söylenemez. Bununla birlikte araştırmamız kapsamında vergi kaçakçılığı suçları dışında diğer iki suç tipi hakkında yargı kararlarına yansıyan mücbir sebep örnekleri tespit edilememiştir. Makale kapsamının genişletilmemesi açısından bu alt başlıkta VUK'ta düzenlenen suçlardan yalnızca 359. maddedeki vergi kaçakçılığı suçu adı altında düzenlenen suçlar ele alınmış, vergi mahremiyetini ihlal suçu ile yükümlünün özel işlerini yapmak suçu inceleme dışı bırakılmıştır. Bu son iki suç tipi açısından özetle belirtilmesi gereken husus; mücbir sebep hallerinin her somut olayda VUK ve TCK hükümleri ışığında özel olarak değerlendirilebileceğidir.

Sonuç

Bu çalışmada yargılamanın öncesi ve sonrasını da kapsar şekilde yargılama dışı sürece ilişkin boyutta mücbir sebep kurumu, gümrük vergi hukukunda mücbir sebep ve mücbir sebebin Vergi Ceza Hukukuna ilişkin sonuçları üzerinde durulmuştur. İzleyen bölümlerde ise konu vergi yargılaması hukuku açısından değerlendirilmiştir.

Kabul edildiği 1961 tarihinden beri zaman zaman ağırlıkla vergi idaresi eksenli pragmatik, zaman zaman da değişen koşullara ayak uydurmak amaçlı ve bir kısmı hak ve özgürlük odaklı bazı değişiklikler yapılarak güne uyarlanmaya çalışılmış olsa da VUK; bir çok açıdan çağın hukuk anlayışını yakalayamayan, sistematiğinden yoksun, karmaşık ve çelişik hükümler içeren bir yasadır. Bu konulara birçok örnek verilebilir. Anayasa'nın ve AİHS'in yine Anayasa'nın 90/5. maddesi uyarınca amir hükümlerine aykırı olarak yargıç kararı olmaksızın idari takdire bağlı olarak yoklama, inceleme ve aramayı izleyen ya da olağan inceleme sürecinde uygulanan el koyma tedbirleri, idareye birçok konuda tanınan hukuka aykırı yetkiler, çağdaş suç genel teorisi açısından kabul edilmesi olanaksız olan aykırılık düzenlemeleri bu gerçeğin basit örneklerindedir.

Bir üst paragrafta değinilen sorun ve sorunsallar, tartışmasız bir şekilde birçok konuda kendisine özgü kuralları ve düzenlemeler bütünü ile ele alınması gerekirken, halen idari yargı bünyesinde ve İYUK ile düzenlenen vergi yargılaması açısından daha farklı değildir. 1982 yılında bir günde kabul edilip yürürlüğe giren idari yargılama alanına ilişkin üç temel yasa ve özellikle İYUK; günü yakalayamayan, birey hak ve özgürlükleri açısından hukuka aykırı nitelikte birçok hüküm içeren düzenlemeler bütünüdür. Bu saptamamıza; "İYUK özelinde halen dahi kabul edildiği çünkü basit yazım hatalarının düzeltilmemiş olması, vergi yargılamasının ayrıntılı

düzenlenmeyip sorunların idare mensuplarının görev yaptığı vergi komisyonları dönemine ilişkin VUK hükümlerine atıfla (İYUK 31/2) halledilmeye çalışılmış olması, keza 31. madde ile Osmanlı döneminden kalan yetersiz atıf yönteminin sürdürülüyor olması, üstelik bu yapılırken eşitler arası ilişkileri düzenleyen bir özel hukuk yargılama disiplinine atıf yapılmış olması, bir yandan yazılılık kuralına yer verilip diğer yandan duruşmanın kabul edilmesi ve fakat bir duruşma tutanağına dahi yer verilmemiş olması” gibi örnekler verilebilir.

AATUHK düzenlemelerine de benzer birçok eleştiri getirilebilir. Hukuka aykırı olarak idareye tanınan koruma önlemleri, haciz ve haczin paraya çevrilmesi konusundaki yetkiler, kamusal hacze ilişkin yetersiz ve günün hak ve özgürlük anlayışının gerisinde kalmış kurallar bu durumun örnekleridir. Tüm bu durumlar bizlerin ayrı ayrı ya da birlikte yazdığı monografilerde ve makalelerde ele alınmış olup, bu sorunların tümünün bu çalışmanın dar kapsamında aktarılabilmesi mümkün değildir.

Bu çalışmada ele alınan COVID-19 virüsü pandemisi ile hukuk gündemine oturan mücbir sebep kavramı, bunun hukuksal sonuçları ve sebebiyet verdiği zararlı durumların ortadan kaldırılması konularındaki; vergi hukukuna özgü hukuksal durum ve yasal düzenlemeler de hemen yukarıdaki paragraflarda açıklananlardan daha farklı bir görünüm arz etmemektedir.

VUK, yargılama öncesi süreç açısından mücbir sebep, bunların hukuksal sonuçları ve ortaya çıkardıkları zararlı durumlara ilişkin olarak 13., 15., 17., 90., 111., 115. ve 373. maddelerinde birtakım kurallar içerse de; çalışmada aktardığımız üzere bu kurallar sistematikten yoksun, tekrarlar içeren, günün ihtiyaçlarını karşılamayan, girift ve eksik niteliktedir. Çağdaş vergi hukuku anlayışının yakalanabilmesi açısından bu hususların tümü doğrusu yeni bir yasada olmak üzere sil baştan bir maddede ya da aynı madde kapsamında, makaledeki her bir konuya ilişkin eleştiri ve öneriler dikkate alınarak düzenlenmelidir.

İYUK'ta ise ne mücbir sebebe ne de onun hukuksal sonucu olan eski hale iadeye ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Her ne kadar İYUK 31/2 ile bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş ise de; gelir idaresi çalışanlarının da mensubu olarak yargı faaliyetini yürüttüğü bir faaliyete yargılama denilebilmesi ve yargılama aşamasında da uygulanabilmesi hukuka aykırı bir durumdur. Ayrıca bu nitelikteki komisyonlar döneminden kalan kuralların günümüzde çoğunlukla uygulanamaz ve atıl halde bulunduğu ortadadır. Aksi yönde bir kabul VUK'un yargılama dışı süreç ile ilgili kurallarının yargılamada da uygulanması kapısını açar ki bu da birçok olumsuzluğu barındıran bir kabul olacaktır. Keza farklı bir kabulün ortaya çıkarılabileceği bir başka sonuç ise; aynı yasada düzenlenen idari yargılamada mücbir sebep ve eski hale iade kurumunun uygulanamamasına rağmen,

vergisel uyumsuzluklarda bu yönde kural bulunması olacaktır ki bu garip durumun modern bir hukuk sisteminde kabul edilebilmesi mümkün değildir.

Bununla birlikte bir konuda hüküm bulunmaması başka şey, hukukun ilkeleri dikkate alınarak hüküm bulunmayan bir konuda hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının gereklerine uygun karar verilmesi başka bir şeydir. Bu nedenle de bu konuya ilişkin bir düzenleme yapıncaya kadar, yargılama makamlarının hukukun temel ilkelerine ve Anayasa'nın 90/5. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak; mücbir sebeplerin vergi yargısında da hak düşümü sürelerinin işlemesine engel bir durum olduğu yönünde yerleşik içtihat oluşturmaları hukukun bir gereğidir.

Vergi yargılaması konusunda çelişik içtihatları ve hak ihlallerini ortadan kaldırmak açısından kalıcı bir çözüm olarak yapılması gereken ise; tercihen bağımsız bir vergi yargılaması usulü yasasında ya da bu yapılmayacaksa İYUK'a bir madde eklenerek; mahkemeye erişim hakkı ile kanun yolları ve tüm başvuru yolları dâhil yargılamanın tüm aşamalarında sürelerin bireylerin kusuru olmaksızın kaçırılmış olması durumunda, onlara eski hale getirme olanağının tanınmasıdır.

Mücbir sebep halinde hukuksal sonuçların ve zararlı durumların ortadan kaldırılması konularında, vergi icra hukuku açısından da içerik ve sistematik konularında benzer sorunlar bulunmaktadır.

Hukuksal sonuçlar açısından AATUHK'ta mücbir sebep düzenlenmemiş ve süreler yönünden tartışmalı bir içerikle konu sürelerin hesaplanması ile ilgili olarak VUK'a yapılan atf ile hükme bağlanmaya çalışılmıştır. Özetle bu atfın 14 ila 18. maddelerin yer aldığı üçüncü bölümün tümüne yapılmış sayılması gerekir. Ayrıca 15. madde mücbir sebepleri saymayı amaçlayan 13. maddenin hukuksal sonuçlarını içerdiğinden atfın 13. madde yönünden de geçerli kabul edilmesi zorunludur.

Mücbir sebeplerin zararlı sonuçlarının ortadan kaldırılması konusunda da bazı eksikliklere değinilmesi gerekir. AATUHK, VUK kapsamının dışında kalan kamu alacaklarının doğal afetler nedeniyle terkinini ele almaktadır. Bununla birlikte makalenin ilgili bölümünde ayrıntılı açıkladığımız üzere idari makamlara verilen yetkiler konusunda hak ve özgürlükler konusunda olumsuz sonuçlar doğurabilecek bazı hukuka aykırılıklar bulunmaktadır. Ayrıca AATUHK ile Cumhurbaşkanı'na verilen yetki, hem kurumun işleyişinde sorun doğurabilecek olması, hem de Cumhurbaşkanı'nın teknik konularla meşgul edilmesi açısından sakıncalı olan bir hükümdür. Bu nedenlerle kamusal alacakların mücbir sebeplerle terkin konusunda birtakım değişiklikler yapılmasında yarar bulunmaktadır.

Bu mesele ile ilgili kanaatimiz; (i) konunun iki yasaya ortak bir hükümle ve tüm kamu alacakları yönünden tek bir yasada, tercihen VUK'ta ele alınması, (ii) terkin sonucunun sadece doğal afetleri değil, beklenmedik halleri de içeren geniş

anlamda mücbir sebepleri kapsar şekilde genişletilmesi, (iii) tüm konularda sınırları iyi belirlenerek yetkilerin ilgili bakanlıklara verilmesi ve nihayet (iv) mevcut ikili düzenleme sistemi korunacak ise her iki yasa maddesinde de, genel sonuçları olan mücbir sebepler konusunda Cumhurbaşkanı'nın, özel ve/veya lokal nitelikteki sonuçlar açısından da ilgili bakanlığın yetkili olduğu konusunda değişikliğe gidilmesi gerektiğidir.

Mücbir sebep konusu COVID-19 salgını ile gündeme oturmuştur. Her olumsuzluktan bir ders çıkarılabileceği gibi bu salgından da insani, ekonomik ve toplumsal anlamda birçok ders çıkarılabilmesi mümkündür. Hukuk alanındaki olumlu yön ise mücbir sebepler ve hukuksal sonuçlarına ilişkin yasal düzenlemelerin yetersizliği ya da yokluğunun daha iyi gözlenebilmiş ve anlaşılabilmiş olmasıdır.

İlke olarak mücbir sebebin tanımlanmasına ya da nelerin bu tür sebepleri oluşturduğunun sayılmasına gerek yoktur denilebilir. Konu içtihatlarla elbette ki bırakılabilir. Ama uygulamanın bu makale kapsamında birçok örnekle ortaya koyduğumuz Danıştay'ın mücbir sebeplere ilişkin kararlarında olduğu gibi tutarsız ve istikrarsız olduğu bir ortamda bu sebeplerin tanımlanmaları veya sayılmaları ve hukuki etkilerinin neler olduklarının belirtilmesinde hak ihlallerinin önüne geçilmesi, hukuki güvenlik ilkesi, uygulama birliğinin sağlanması açısından yarar bulunmaktadır. Diğer eleştirilerimizin de dikkate alınıp gerekliliği değişikliklerin yapılması elzemdir.

Mevcut krizden alınacak dersler, elbette vergi hukuku alanında da söz konusu olacaktır. Nitekim vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin, gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde sosyal bir felaketin sonuçlarıyla mücadele açısından yeterli olmadığı ortaya çıkmıştır. Bugüne dek hızla alınan tedbirler önemli avantajlar sağlasa da salgının etkilerinin sınırlanmasına yönelik tedbirlere devam edilmesi önem taşımaktadır. Koronavirüs salgınının yarattığı kırılmanın, sosyal ve ekonomik hayatı değiştirip dönüştürmesi, salgına karşı mücadelenin sonrasında vergi politikasında da birtakım yenilikler getirilmesini gerekli kılacaktır. Bu kapsamda vergi politikasının sağlık politikası, ticaret politikası, çevre politikası, sosyal ve iş gücü piyasası politikası, para politikalarıyla koordine edilmesi, ekonominin dijitalleşmesi olgusunun vergi hukuku kurallarıyla kavranması, vergi ödevlilerinin bilgi alma ve diğer haklarından etkili şekilde yararlanmasına önem verilmesi ve uluslararası işbirliği önem taşıyan konular arasında yer almaktadır¹²⁸.

¹²⁸ OECD'nin mevcut durumda alınan ve alınması gereken önlemlere ilişkin tespit ve önerileri için bkz OECD, 2020, Erişim Tarihi 31.05.2020. Söz konusu politikalar kapsamında küresel vergi işbirliği, çevre kirliliğiyle mücadelede mali yöntem, elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesinin vergi idaresi üzerinde etkileri, e-ticarette verginin uluslararası ve uluslararası boyutta kavranması çalışmaları, vergi idareleri ve iletişim teknolojilerinin gelişimi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz Esra Ekmeçci, *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler* (Kazanıcı 2003) 108 vd..

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Bibliyografya/Bibliography

Kitaplar ve Makaleler

- Bahçeci B, *Kamu Alacağına Takip Hukuku* (Seçkin 2019).
- Balcı M, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebeplerin Dava Sürelerine Etkisi”, <<https://vergiyalgi.net/vergi-hukukunda-mucbir-sebebin-dava-surelerine-etkisi>> Erişim tarihi 18.06.2020.
- Bardakoğlu A, ‘İslam Hukukunda ve Modern Hukukta ‘Beklenmeyen Hal’ Nazariyesi’ (1985) (2) Erciyes Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi 63-97.
- Barlass İ, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanunî Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu* (Vedat 2006).
- Baysal B, *Sözleşmenin Uyarlanması: BK m.138 Aşırı İfa Güçlüğü* (3. Bası, On iki Levha 2019).
- Çağan N, *Vergi Hukukunda Süreler* (Sevinç 1975).
- Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, (4. Bası, Adalet 2011).
- Çırakman E, ‘İdari Davalarda Süre, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I’ (Danıştay Başkanlığı 1976) 190-217.
- Dönmezer S ve Erman S, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt: II* (12. Bası, Beta 1997).
- Edizdoğan N, Taş M ve Çelikkaya A, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku* (Ekin 2007).
- Ekmekci E, *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler* (Kazancı 2003).
- Erez M, “Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebepler Ağır Hastalık Hali” (1961) (7) Maliye Konferansları I, 1-7.
- Eren F, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (22. Bası, Yetkin 2017).
- Erman S, *Vergi Suçları Ticari Ceza Hukuku* (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları 1988).
- Erol A, “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, (2012) (103) TBB Dergisi 199-222.
- Evren Ç C, “İdarenin Sorumluluğunu Etkileyen Neden Olarak Mücbir Sebep” (2010) 14(1) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 263-297.
- Gözübüyük P A, *Mücbir Sebepler-Beklenmeyen Haller* (Kazancı 1977).
- Guttry A, ‘Surveying the Law’ iç Andrea de Guttry, Marco Gestri ve Gabriella Venturini (edr.), *International Disaster Response Law*, (T.M.C. Asser Press 2012) 3-44.
- Gümüşkaya G, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru* (On İki Levha 2010).
- Gündel A, *Vergi Suçları ve Cezaları* (3. Bası, Adil 1994).
- Gündüz F E, “Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi” (2009) 23(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 237-266.
- Güneş G, *Verginin Yasallığı İlkesi* (3. Bası, On İki Levha 2011).
- Işıklar C, ‘Danıştay Kararlarında İdarenin Kusursuz Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Hâller’ (2019) (1) YBHD 115-158.
- Kaneti S, Ekmekci E, Güneş G ve Kaşıkçı M, *Vergi Hukuku* (Filiz 2019).
- Kaplan G, *İdari Yargılama Hukuku* (Ekin 2017).
- Karadağ N C, ‘Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış’ (2012) 61(3) AÜHFD 1017-1055.
- Karagözoğlu F, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması Cilt:II* (Ünal Matbaası 1977).

- Kaşıkçı M, 'Vergi Kaçakçılığı Suçları İle İlgili Güncel Bir Değerlendirme: 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Sonrası Vergi Suçlarına İlişkin Sorun ve Sorunsallar', Sühayl Donay Armağanı (Filiz 2019) 59-82.
- Kaşıkçı M, *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi* (Filiz 2017).
- Kaşıkçı M, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Ethemler 2007).
- Kendigelen A, *Yeni Türk Ticaret Kanunu: Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler* (On İki Levha 2016).
- Kırbaş S, *Vergi Hukuku* (20. Bası, Siyasal 2015)
- Kıyılık M H, *Beklenmeyen Hal Nazariyesi ve Mücbir Sebepler Açısından İslâm Borçlar Hukukunda Doğal Afetlerin Akitlere Etkisi* (Hiperlink 2018).
- Kızılot Ş, *Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalara* (Yaklaşım 1998).
- Kunter N, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (Yaylacık 1989).
- Mutluer K, *Vergi Genel Hukuku* (İstanbul Bilgi Üniversitesi 2006).
- Öncel M, Kumrulu A, Çağan N ve Göker C, *Vergi Hukuku* (28. Bası, Turhan 2019).
- Özay İ H, *Günışığında Yönetim* (Filiz 2004).
- Özbalcı Y, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları* (Oluş 2004).
- Özbek V Ö, Doğan K ve Bacaksız P, *Ceza Muhakemesi Hukuku* (12. Bası, Seçkin 2019).
- Schneider N, Schwahn A ve Stoffels M, 'COVID-19 and German tax' 24.04.2020, <http://knowledge.freshfields.com/en/Global/r/4111/covid-19_and_german_tax> Erişim Tarihi 31.05.2020.
- Tekinay S S, Akman S, Burcuoğlu H ve Altop A, *Tekinay Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)* (6. Bası, Filiz 1988).
- Tercan E, *Medeni Usul Hukuku'nda (Kesin Sürelerin Kaçırılması Halinde) Eski Hale Getirme – Hali Sabıka İrca* (Yetkin 2006).
- Thilo E, Çev. Bülent N. Esen, 'Laesio Enormis' ve 'Clausula Rebus Sic Stantibus' ile Bir Para Borcunda Mücbir Sebep Hakkında Not' (1935) 1(3) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 344-351.
- Ürel G, *Güncel Vergi Hukuku Uygulaması* (Seçkin 2017).
- Yayla Y, "İdarenin Sorumluluğu ve Mücbir Sebep" (1980) Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu (Ankara, 12-13 Mayıs 1979) 45-59.
- Yerlikaya G K, 'Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayaçağı Sorunu', (2012) 1(1) Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 43-56.
- Yıldırım T, "Danıştay Kararlarında Mücbir Sebep Kavramı" (2019) 25 (2) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Prof. Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı) 1520-1538.
- Yücel N, *Tatbikatta Vergi Cezaları* (İnkilap 1955).

Çevrimiçi Kaynaklar

- OECD, 2020, <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6rakte0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis> Erişim Tarihi 31.05.2020
- Tackling Coronavirus (COVID-19) Contributing to a Global Effort, OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 Crisis, 03.04.2020 <<http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>> Erişim Tarihi: 31.05.2020
- <<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/jurisdictional-tax-measures-in-response-to-novel-coronavirus-covid-19.html>> Erişim Tarihi: 31.05.2020.

<<https://www.ato.gov.au/>>Erişim Tarihi 16.06.2020.

<<https://www.gib.gov.tr/>>Erişim Tarihi 31.05.2020.

<<https://www.roedl.com/de-de/de/themen/documents/covid-19-measures-germany.pdf>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

<<https://www.roedl.com/de-de/de/themen/documents/covid-19-measures-france.pdf>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

<<https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>> Erişim Tarihi 31.05.2020.

<<https://blog.lexpera.com.tr/koronavirus-2019-ve-sozlesmeler/>> Erişim Tarihi: 31.05.2020.

Türkmen N, 'Geçici vergide kaosa çözüm var' <<https://www.sozcu.com.tr/2020/yazarlar/nedim-turkmen/gecici-vergide-kaosa-cozum-var-5815318/>> Erişim Tarihi: 19.06.2020.

Kazancı Hukuk Otomasyon Sistemi, <<https://www.kazanci.com.tr/>>.

Legalbank, <<https://legalbank.net/>>.

Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, <<https://www.lexpera.com.tr/>>.

Lebib Yalkın, <<http://www.lebiblyalkin.com.tr/>>.