

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜCBİR SEBEP HALİNİN DAVA VE TEMYİZ SÜRESİNİ DURDURUP DURDURMAYACAĞI SORUNU

Doç. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya*

Giriş

Türk Vergi Hukukunda mücbir sebep halinin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde süre unsuruna durdurucu bir şekilde etki ederken¹ müsamaha ve hak düşürücü sürelerle de aynı şekilde etki edeceği hep duraksama konusu olmuştur. Türk Vergi Hukukunda mücbir sebep halinin varlığı halinde mükellefin² üstüne düşen vergi ödevlerini yerine getirmede süre unsurunu durduracağı kanunen tesis edilmiş bir kurum halinde iken müsamaha ve hak düşürücü sürelerde ise aynı kesinlik bulunmamaktadır.

Mücbir sebep kurumunun köklerini tabii hukukta bulmamız ve hukukun genel ilkelerinden saymamız mümkündür³. Mücbir sebep (force majeure, höhere Gewalt) tarafların belirli bir süreye bağlı olarak yerine getirmesi gereken ödev, yükümlülük veya borçlarını yerine getirmede iradesini geçici olarak ortadan kaldıran ve dıştan gelen fiili bir durumdur. Yani gerçek dünyada meydana gelen bir olayın hukuk aleminde sözkonusu olan bir ödev, yükümlülük veya borcun yerine getirilmesini ya da bir hakkın kullanılmasını geçici olarak durdurmasıdır⁴. *Kaneti*'nin de belirttiği gibi mücbir sebep sü-

* Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Bölüm Başkanı, Mali Hukuk Öğretim Üyesi, gkyerlikaya@gmail.com

¹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 6.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.96.

² Makalede kullanacağımız mükellef tabiri, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, muhatab ya da ilgili gibi kavramları da içkin olarak kullanılmaktadır.

³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.102-103.

⁴ Danıştay 1. Dairesi Kararı, T.04.12.1944, E.1944/26, K.1944/26, "Fabrikaların Muafiyet Ruhsatnamesi Gününden İtibaren Zorunlu Nedenlerle Üç Yıllık Sürede İmalata Başlamamaları Halinde, Ruhsatnamenin İptal Edilemeyeceği Hk. Kanunlarda aksine sarahat

reyi kesen bir unsur değil süreyi durduran bir unsurdur⁵.

Aslında zaman ezelden ebede maddi ve somut bir akış gösteren evrensel bir fenomendir. Dolayısıyla mücbir sebep halinin varlığının bu yekpare ve parçalanmaz zaman akışını⁶ durdurması hukuken farz ve kabul edilen fiikatif bir durumdur. Yani zamanaşımının durması kavramı, ezelden ebede kuru lu olarak akan zaman selinde çalışan bir zaman sayacının geçici olarak durması anlamına gelmektedir.

O zaman mücbir sebep halini; tarafların iradesi dışında ortaya çıkan, önceden öngörülmesi ve önlenmesi mümkün olmayan, ödev, yükümlülük ve borçların veya bir sözleşmenin yerine getirilmesini engelleyen dışsal bir olay olarak ifade edebiliriz⁷. Danıştay'a göre mücbir sebepler insan iradesi ve ihtiyarı dışında meydana gelen tesadüfi olaylardır⁸. Yargıtay da bir içti- hatında "bütün tedbirlere, sahip olunan her türlü imkan ve araca rağmen bir olayın sonuçlarının önlenmesi mümkün değilse, o olay mücbir sebep teşkil eder ki mutlak ve objektif bir karşı konulamazlık mevcuttur" düşüncesinde- dir⁹. Buradan da görülmektedir ki mücbir sebebin üzerinde tartışma

olmadıkça hukuki münasebetlerde mücbir sebeplerin kabulü hukukun esas kaidelerinden olmak itibarile 1055 sayılı Kanunun 33. maddesinin "24.madde mucibince ruhsatname tarihinden itibaren üç sene zarfında müessesenin tesisi ve imalata başlanması mecburiyeti ifa olunmazsa muafiyet ruhsatnamesinin iptal olunacağı" yolundaki hükmünde mücbir sebeplerden bahsedilmemesi bu sebeplerin kabul edilmeyeceği manasını tazammun etmiyeceği ve bilhassa, idari hukuk daha ziyade hukuken umumi prensiplerden mülhem olacağına göre kaza ve esbabı mücbire gibi kaideler bu sahada evleviyetle tabii bulunduğu cihetle

ektisat Vekaletince Kars Hususi Muhasebe Müdürlüğü tarafından Sarıkamış ve İğdir'da tesisine teşebbüs edilen elektrik fabrikalarının muayyen müddet zarfında ikmal edilerek faaliyete geçirilememesi sebebiyle muafiyet ruhsatnameleri hakkında tatbik olunan iptal muamelesinin, fabrikaların tesis edilememesinin ahvali hazıranın tevhit ettiği imkansızlıktan ileri geldiği sonradan anlaşılacak, kaldırılmış olmasında kanuna mugayeret görülmüdüğü mütalaa olunmuştur. UMUMİ HEYET: 14.12.1944, E: 1944/186, K: 1944/182 ONAMA RD/SE". <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp> .

⁵ Kaneti, s.103.

⁶ *Tanpınar*'a atfen.

⁷ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 6.Baskı, EKİN, Bursa, Ekim 2007, s.489.

⁸ Kaneti, s.103.

⁹ Yargıtay 4.Hukuk Dairesi, T.16.01.1981, E.1980/14082, K.1981/217, Kazancı Bilişim Yayınları İçtihat Bankası; Bu karar için ayrıca bkz. Sulhi Tekinay / Sermet Akman / Huluk Burcuoğlu / Atilla Altop, **Tekinay Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**, 7.Baskı, İstanbul, 1993, s.539, 55 nolu dipnot.

yapılmayan iki özelliği, kişilerin iradesi dışında meydana gelen kaçınılmaz ve karşı konulmaz bir olay oluşu ve de uygun illiyet bağına sahip olmasıdır¹⁰.

Mücbir sebep kurumu değişik hukuk branşlarına göre farklı ve kendine has yasal bir rejime sahip olabilir. Vergi hukuku da bir kamu hukuku branşı olması esasıyla mücbir sebep kurumunu umumiyetle vergisel ödevlerin yerine getirilmesi eksenli düzenlemiş bulunmaktadır. Bu çalışmada da önce vergi hukuku bakımından mücbir sebep kurumu ele alınacak ve daha sonra da vergi hukukundaki mücbir sebep halinin dava açma ve temyize başvurma süresini durdurup durdurmayaacağı sorununa değinilecektir. Ayrıca bu hususa dair Danıştay içtihatlarına yer verilecektir.

I. Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep

Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi mücbir sebepleri ve 15. maddesi de mücbir sebeplerle gecikme halini düzenlemiş bulunmaktadır.

VUK'nun 13. maddesi mücbir sebep hallerini şöyle sıralamıştır:

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 afetler¹¹;
3. Kişinin idaresi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir¹².”

¹⁰ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 389, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.140; “*Mücbir sebep nedeniyle ithalat yapmadığını süresinde belgelendiremediği, esasen mücbir niteliğinde olduğu ileri sürülen durumun ortaya çıkışından önce kendiliğinden ithalat yapmaktan vazgeçtiği anlaşılan şirketin ithalat için yatırdığı teminatın idarece hazineye irat kaydedilmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı hk*”, Danıştay 10.Dairesi Kararı, T.25.04.1983, E.1982/766, K.1983/972, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp> .

¹¹ *Tekinay*'a göre isyan ve ihtilallerin sık sık meydana geldiği yerlerde bu olaylar mücbir sebep olmaktan çıkabilir. Çağan, s.140, (7) nolu dipnottan naklen.

¹² Yargıtay'a göre mücbir sebep hali: “*Sanığın defter ve belgelerin ibrazına ilişkin sürenin bitimine bir gün kala yandıklarını savunması karşısında; yangın raporu ve tutanakta ne tür belgelerin yandığından bahsedilmemesi, şirkete ait defterlerin koğuş olarak kullanılan yerde bulundurulması, sanık tarafından hukuk mahkemelerinden usulüne uygun alınmış*

Ancak görüldüğü gibi VUK'nun 13. maddesi mücbir sebep'in tanımını yapmamış sadece mücbir sebep hallerini saymış ve "gibi" edatını da kullanarak mücbir sebep hallerini daha geniş bir zemine yaymak istemiştir.

Diğer taraftan VUK'nun 15. maddesi, mücbir sebeplerin bulunması halinde, bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağını kayıt altına almıştır¹³. İlk bakışta mücbir sebep halinin sanki tahakkuk zamanaşımına mahsus kılındığını söyleyebiliriz. Başka bir deyişle mutlak olmamakla beraber genel esas olarak mücbir sebep halinin vergi ödevlerinin yerine getirilmesini kolaylaştırmaya yarayan bir kurum olduğunu söyleyebiliriz. Ancak vergi ve idari yargı mevzuatının sistematik bir değerlendirmesi yapıldığında mücbir sebep halinin vergi usul hukukunun diğer kurumları ile vergi icra hukuku ve vergi yargılaması hukukuna da etki ettiğini yiz¹⁴. Örneğin Danıştay'a göre "Süresinde yapılmayan uzlaşma başvurusunun reddinde ve ağır hastalık hali olmayan durum mücbir sebep sayılmayacaktır¹⁵."

Mücbir sebep halinin zaman aşımını durdurabilmesi iki şarta bağlanmıştır. Bunlardan ilki ilgili mücbir sebebin malum olması gerekmektedir. Yani günümüz için ifade edersek yerel ya da genel ortamlarda gözler önünde alenen meydana gelmesi, kamuoyunun şahit olması, ya da basın yayın ve

bir zayi belgesinin olmaması gözetilerek, yangının mahiyeti, defter ve belgelerin yanıp yanmadığı yönteminde araştırılarak sonucuna göre karar verilmelidir.", Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T.15.03.2010, E.2007/3959, K.2010/3134; Danıştay'a göre mücbir sebepten kaynaklansa da defterlerin ibraz edilememesi re'sen takdir nedenidir. Danıştay Vergi Davası Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.18.11.1994, E.1994/1, K.1994/425; Maliye Bakanlığı'nın 22.01.2001 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-828/4124 Sayılı Özelgesi'ne göre: "Defter ve belgelere mahkeme kararıyla el konulmasıyla mücbir sebep hükümleri işletilir. (VUK Mad. 13/4) Bu durumda mücbir sebep hali, defter ve belgelerin mahkemeye mükellefin kendisine iade edilmesi halinde iade edildiği tarihe, vergi incelemesi yapılmak üzere inceleme birimlerine intikal ettirilmesi durumunda inceleme elemanının incelemeye başladığı tarihe kadar devam eder.", <http://www.muhasabedergisi.com/muhasabe-ve-mesleki-haberler/mucbir-sebep.html> , İnternette Erişim Tarihi: 6 Nisan 2012.

¹³ Mualla Öncel /Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.117.

¹⁴ 6183 sayılı Kanun, m.8 ve 2577 sayılı Kanun, m.31. maddelerinin VUK'nun 14, 15, 16, 17 ve 18. maddelerine yaptığı atfe istinaden.

¹⁵ Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.02.10.2002, E.2007/1835, K.2002/3812.

medya iletişim araçlarıyla gündeme taşınması olabilir. Bunun en tipik örneği olarak doğal afetleri gösterebiliriz. Mücbir sebebin malum olması hali mükellefi ya da sorumluyu ispat külfetinden kurtarır. Zaten bu gibi durumlarda da Maliye Bakanlığı ya da yetki almış yerel vergi otoriteleri kendiliğinden harekete geçebilmektedirler (VUK, m.15/III¹⁶). İkinci şartı ise mücbir sebep herkesçe malum değilse bu durumda söz konusu mücbir sebebin ilgililerce ispat ve tevsik edilmesi lazım gelmektedir. Burada ispat külfeti mükellefe düşmektedir. Örneğin tutukluluk altında olan mükellef bu tutukluluğunu ilgili merciden alacağı bir evrakla ispatını temin edebilir. Ya da ağır bir hastalık sonucu hastanede yatan ilgili ya da mükellefin taburcu olurken hastaneden alacağı bir raporla mücbir sebep halini ispat edebilir.

II. Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebebin Sonuçları

Mücbir sebep doğası gereği zaman aşımını durdurduğuna göre zaman aşımına bağlı ödevlerin yerine getirilmesi ve hakların saklı kalması da duran zaman kadar devam edecektir. Mükellef ya da ilgili mücbir sebebin varlığıyla duran zaman aşımına bağlı olarak belli vergi ödevlerini yerine getirememekten düşeceği cezalı durumdan ve gecikme zammından azade olacaktır. Nitekim VUK'nun 373. maddesi de “Bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.” demektedir. Vergi ödevini maddi vergi ödevi ve şekli vergi ödevi olarak ayırmamız mümkünse mücbir sebep haline dışarı olmuş mükellef maddi ve şekli vergi ödevlerini yerine getirememekten cezalı duruma düşmeyecektir. Doğal olarak mükellef mücbir sebep halinden dolayı vadesinde vergi borcunu ödeyememişse ödeyemediği süre kadar gecikme zammı ödemeyeceği de aşikardır ki gecikme zammı da asli borca bağlı bir fer'i borç niteliğindedir. Demek ki mücbir sebebin varlığı esasında vergi mükellefini şekli ya da maddi vergi borcundan kurtaran bir kurum değil sadece gecikme zammı ve cezai yaptırımlardan kurtaran kurum haline getirmektedir. Yani vergi ödevi – mücbir sebep ilişkisinin mukabili, gecikme zammı ve cezai yaptırımlardan kurtulmak ya da kurtulmamaktır. Zira burada önemli olan vergi ödevini yerine getirme niyeti ve iradesinde olan mükelle-

¹⁶ (Değişik 3. fıkra: 5228 - 16.7.2004 / m.1) Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

fin ya da ilgilinin iyi niyetini korumaktır.

Diğer bir husus ta vergi ödevi ile mücbir sebep arasında illiyet bağının doğru kurulması gereğidir. Bu illiyet bağı doğru kurulursa o zaman mükellef cezadan kurtulur. Nitekim Danıştay da bir kararında “Vergi kaybına yol açılan eylemle, mücbir sebep arasında nedensellik ilişkisi bulunmadıkça, mücbir sebebin varlığının ceza kesilmesini önleyen bir durum olarak kabul edilemeyeceğini.” içtihat etmiştir¹⁷. Yine Danıştay “Defter ve belgelerini yangında yitiren yükümlüye ceza kesilemez..” diyerek mücbir sebep halinin varlığı ile cezanın ortadan kalkmasına dair içtihatla bulunmuştur¹⁸.

Mücbir sebep halinin hukuki sonuçlarından birisi de mücbir sebep halinin tebliğ sürelerini etkilemesine dairdir. Örneğin vergi icra hukukunun yasal rejimini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) mücbir sebep ile ilgili doğrudan bir hükme yer vermemiş olmakla birlikte AATUHK’nun 8. maddesinin sürelerin hesaplanması ve tebliğlerin yapılmasında VUK hükümlerinin uygulanacağına işaret etmesi bizi¹⁹ sadece VUK’nun sürelerin hesaplanmasını tavzih eden 18. maddesi hükmüne değil bilakis 14, 15, 16, 17 ve 18. maddelerin yer aldığı üçüncü bölümün tamamını kapsadığı kanaatine götürmektedir. Bundan mütevellit mücbir sebep hallerinin meydana gelmesi halinde 6183 sayılı Kanun’daki sürelerin de işlemeyeceği aşıkâr kabul edilmelidir. Doktrinde akademik görüşler bu yönde iken Danıştay²⁰ ise bu istikamette zikzaklı bir tu-

¹⁷ Danıştay 3.Dairesi Kararı, T.02.05.2007, E.2006/3541, K.2007/1377.

¹⁸ Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.17.10.2000, E.1999/4573, K.2000/2910; “İtfaiye raporu ve mahkeme kararıyla yükümlünün belge ve kayıtlarının yanmış olduğu tespit edilirse kaçakçılık cezası uygulanamayacağı hakkında..”, Danıştay 11.Dairesi Kararı, T.01.10.1997, E.1996/5683, K.1997/3149.

¹⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.117. (Görüşüne katılarak).

²⁰ **Bkz.** Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.02.04.1990, E.1989/2535, K.1990/1153, Danıştay Dergisi, Sayı:80, s.165-166; “Vergi ödevlerinden birinin yerine getirilmesine engel olabilecek derecede ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin mücbir sebep olarak kabulü gerekir. 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 sayılamayacağından, dava açma süresi hastalık veya sair mücbir sebepler halinde durmaz. Rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacı, davasını her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla süresinde açabilir.”, Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.20.05.2008, E.2007/906, K.2008/2530; Daha fazla karar için **Bkz.** Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, XII Levha Yayınevi, İstanbul, 2012.

tum belirlemiştir²¹.

Mücbir sebep halinin hukuki sonuçlarından sonuncusu da vergi yargılaması hukukunda dava açma süresine olan etkilerine dairdir. Şöyle ki 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesi, ehliyet, teminat, bilirkişilik ve benzeri konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa göndermede bulunmuştur. Bunların dışındaki konularda vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak VUK hükümlerinin uygulanacağını kayıt altına almıştır. Böylece VUK'nun mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurmasını öngören 13. ve 15. madde hükümlerinin vergi yargısına dair olmak üzere İYUK'nda yer alan süreleri de etkileyeceğinin kabulü mantiken zorunlu hale gelmektedir²².

Bütün bunların sonucunda diyebiliriz ki mücbir sebep sürelerin işlemlerini durdurucu etkisinin bir sonucu olarak, mücbir sebep hali ortadan kalktıktan sonra yapılan işlemler ve ödevler tıpkı kendi zamanında yapılmış gibi geçerli sayılacaktır²³.

III. Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurması

Şimdiye kadar geçtiğimiz bahislerde mücbir sebebin müsamaha ve hak düşürücü süreleri durdurucu bir etkisi olduğunu gördük. Mücbir sebep halinin söz konusu sürelerin zamanlaşımını durdurabilmesi için malum ya da tevsik olması ve de mücbir sebep hali ile vergi ödevi veya hak ile doğru illiyet bağının kurulması gerekmektedir.

Mücbir sebebin hukuki sonuçları bahsinde de belirttiğimiz gibi mücbir sebebin getiriliş sebebi vergi ödevlerini ifa etmeye yönelik bir kolaylık sağlamaktayken aynı şekilde bir kısım yargısal hakların temini içinde kullanılması akademik dünyanın hukuksal bir değer olarak ortaya koyması ve Danıştay'ın da kısmen uyması ile gerçekleşmiş durumdadır. Doktrini bu görüşe götüren sebebi olarak -daha önce de açıklandığı gibi- vergi mevzuatı ve idari yargı mevzuatının sistematik düzlemde birlikte değerlendirilmesi olarak gösterilebilir.

Bu durumda irdelenmesi gereken ilk husus mücbir sebep halinin vergi mahkemesine dava açma süresini durdurup durdurmayacağıdır? Diğer ikinci

²¹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.117.

²² Öncel / Kumrulu / Çağan, s.117. (Görüşüne katılarak).

²³ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.117. (Görüşüne katılarak).

soru ise yine mücbir sebep halinin temyize başvurma süresini durdurup durdurmayacağıdır?

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesi hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adlî yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inziyatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler gibi konularda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa göndermede bulunmuştur. Bunların dışındaki konularda ise vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak VUK hükümlerinin uygulanacağını kayıt altına almıştır. Böylelikle VUK'nun mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini durdurmasını öngören 13. ve 15. madde hükümlerinin vergi yargısına dair olmak üzere İYUK'nda yer alan süreleri de etkileyeceğinin kabul edilmesi mümkün hale gelmektedir²⁴. Ancak Danıştay'ın görüşü ve uygulaması her zaman bu yönde değildir.

Kanun koyucu VUK'nda mücbir sebep halini ihdas ederken amacı vergi ödevinin yerine getirilmesinde kişinin iradesini bağlayan ve önceden tahmin edilip defedilmesi mümkün olmayan olayları ve durumları bir hükme bağlayarak cezadan kurtulmasını sağlamak ve devamında vergisel ödevlerini ifa etmesini temin etmektir. Hal böyle iken kanun koyucunun aynı şekilde mücbir sebep halinin dava açma zamanaşımını durdurmasını murad ettiğini söyleyemeyiz. Zira bu konuda kanun koyucu tarafından konulmuş "mücbir sebep hali dava açma zamanaşımını durdurmaz" diye bir norm bulunmamaktadır. Özgürlük esas yasak istisna kuralına bağlanarak burada mücbir sebep halinin dava açma zamanaşımını durduracağını düşünmemiz gerekmektedir. Bu hususu verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde düşündüğümüzde yine sakıncalı bir durum oluştuğunu söyleyemeyiz. Zira bu husus mükellefin savunma hakkını genişleten bir usul kodu olarak kabul etmemiz gerekmektedir. Yani verginin konusunu, mükellefiyetini, oranını ve benzeri elemanlarını ilgilendiren bir durum değildir. Diğer taraftan VUK'nun 13. ve 15. maddeleri de verginin kanuniliği ilkesine meşru bir dayanak sağlamaktadır. Oysaki burada mükellefin başına geçen mücbir sebep hali vergisel ödevlerini ifa etmekten nasıl alıkoymaktaysa aynı şekilde VUK'nun 13. maddesinde geçen mücbir sebep hallerinin zuhur etmesi halinde de dava açmadan o şekilde alıkoymaktadır. Bu bağlamda mücbir sebep

²⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.117. (Görüşüne katılarak).

hali ile dava açma zamanaşımının durması hukuk mantığı gereğidir. Burada önemli olan husus verginin kanuniliği çerçevesinde VUK'nun 13. madde kapsamında sayılan mücbir sebep hallerinin zuhur etmesidir. Ancak bu durumda dava açma zamanaşımının durduğunu kabul edebiliriz. Yoksa örneğin babasını kaybeden mükellefin bunu mücbir sebep hali olarak göstererek dava açma zamanaşımının durduğunu ileri süremez. Çünkü VUK'nun 13. maddesinde böyle bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda şöyle bir kestirimde bulunabiliriz: Mücbir sebep halinin aynı zamanda dava açma zamanaşımını durduran bir usul kodu olabilmesi için VUK'nun 13. maddesinde yazılı olan koşulların aynısı veya "gibi"si olmalıdır. Böyle olması halinde dava açma zamanaşımını durdurucu olacaktır. Ancak burada da sözkonusu mücbir sebep halinin mükellefi nasıl dava açmaktan alıkoyduğunun ortaya konulması gerekmektedir. Örneğin defter ve vesikaların mükellefin elinden isteği dışında çıkmış olmasının ispatında olduğu gibi. Bu bakımdan mücbir sebep halinin dava zamanaşımını durdurması her bir mükellefin şahsına bağlı daha özel bir durumu ifade etmektedir.

Dava zamanaşımı yargı mercilerince resen nazara alınan bir hukuki olgu durumundadır. Dolayısıyla vergi mahkemesine dava açarken dava dilekçesine ek olarak mücbir sebebin varlığını ispat eden evrakın da verilmesi yerinde olacaktır. Böylece ilk incelemede süre yönünden reddedilmesi gereken dava dilekçesinin mahkemece kabul edilmesini sağlayabilecektir.

Mücbir sebebin dava süresini durdurup durdurmayacağı hususunda Danıştay'ın tutumuna bakmak yararlı olacaktır. Danıştay kimi kararlarında mücbir sebebin dava açma süresini durduracağına hükmederken kimi kararlarında da hükmetmemektedir. Yani Danıştay'ın bu konuda ki tutumu istikrarlı değildir.

Çağan'ın da belirttiği gibi vergi yargısı organları Vergi Usul Kanunu'nun²⁵ uygulamaya girdiği 1961 ve sonraki yıllarda mücbir sebep hallerinin vergi ödevleri ile ilgili sürelerin işlemlerini durduracağını kabul ediyordu²⁶. Yani müsamaha ve hak düşürücü süreleri de durduracağını kabul etmi-

²⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 4 Ocak 1961, Resmi Gazete ile Neşir ve İlânı: 10 Ocak 1961 - Sayı: 10703 – 10705, 4.t. Düstür, c.1 - s.1037.

²⁶ Çağan, s.148 ve s.149 ve (35) nolu dipnottan naklen Danıştay Kararları: Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.23.12.1965, E.1965/2356, K.1965/2052, (Danıştay Dokuzuncu Daire Kararları, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1973, s.145, 146); Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.17.12.1968, E.1967/2242, K.1968/2983, (Danıştay Kararları Dergisi, 127-130, s.283-285.)

yordu. Ancak daha sonraki yıllarda Danıştay verdiği bazı kararlarda mücbir sebep halinin müsamaha ve hak düşürücü süreleri de durduracağını kabul etmiştir²⁷.

Danıştay 4.Dairesinin 1991 yılında verdiği bir karara²⁸ göre uzlaşmaya başvuru süresinin işlemlerine neden teşkil edebilecek haller, dava açma süresine neden teşkil eden ve kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri hallerle, kişinin bu hakkını iradesiyle kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi haller olabileceği, davacının iradesini kullanmaya imkan vermediğini ve uzlaşmaya başvuru süresini durduracağını kabul etmeye imkan yoktur. Danıştay buna gerekçe olarak Uzlaşma müessesesinin vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemek ya da eksik yerine getirmek suretiyle beyan dışı bıraktıkları kazanç veya vergiye tabi işlemlerle ilgili olarak bilahare vergi idaresince ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin cezaların miktarları üzerinde ihtilaf yaratılmaksızın mükelleflerle idarenin karşılıklı olarak uyuşmalarına imkan verdiği ve dolayısıyla söz konusu müessese ile tanınan imkandan yararlanmak ya da yararlanmamak, vergi ve ceza muhatabına tanınan bir hakkın kullanılması ile ilgili olduğu, bir vergi ödevinin yerine getirilip getirilmemesi ile ilgisinin bulunmadığının açık olduğu ve bu bakımdan uzlaşma ile ilgili sürelerde Vergi Usul Kanununun 13.maddesinin dikkate alınmasının mümkün olmadığı hususlarına işarette bulunmuştur. Danıştay bu kararıyla mücbir sebep halinin dava süresini durduracağını ancak uzlaşmaya başvurma süresini durdurmayacağını içtihat etmiştir.

Yine Danıştay 4. Dairesinin 1996 yılında verdiği bir kararda²⁹ da doğal afet gibi kişilerin iradeleri ile değiştiremeyecekleri veya önleyemeyecekleri durumlarda, mücbir sebep halinin gözönünde bulundurulmasının ve mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonraki makul sürede açılan davaların esasının incelenerek karara bağlanmasının gerekeceğine hükmetmiştir. Bu 4. Daire kararının gerekçesi konuya güzel ışık tutmaktadır: “...*Özellikle doğal*

²⁷ Kabul eden kararlar için Çağan, s.149 ve (35) nolu dipnota **Bkz.** Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.13.06.1973, E.1972/4356, K.1973/3367; Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.26.02.1960, E.1957/2341, K.1960/829; Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.26.12.1951, E.1951/2313, K.1951/4961 (Vergi Kanunları, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt:2, Sıra No:31).

²⁸ Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.14.10.1991, E.1988/5421, K.1991/3107, <http://www.danistay.gov.tr/>.

²⁹ Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.20.06.1996, E.1995/6183, K.1996/2698, <http://www.danistay.gov.tr/>.

afet gibi, kişilerin iradeleriyle değiştiremeyecekleri ve önleyemeyecekleri durumlarda mücbir sebep halinin nazara alınmayarak dava açma süresinin işlediğini kabul etmenini haklı bir nedeni olamaz....Davacının ikamet etmekte bulunduğu Dinar'da 1 Ekim 1995 günü saat 17.57'de Richter ölçeğine göre 5.9 şiddetinde bir deprem olduğu, sarsıntıların bu tarihten 15 gün kadar önce başlayıp depremden sonra da bir süre devam ettiği bilinmektedir. Depremın ölüm ve yaralanmalara neden olduğu, çok sayıda binanın yıkıldığı, kalanının da oturulamaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşamak zorunda kaldığı, basında yer alan haberlerde görülmektedir. Depremden sonra yörede yaşananların tamamına yakını can derdine düştüğü ve yaşama savaşı verdikleri, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işlerin hiç birisini 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, işin esası incelenerek sonuçlandırılmak yerine süre aşımı noktasından reddedilmesinde isabet görülmemiştir.”

Danıştay kararlarının incelenmesinden fark edilen bir durum vardır ki o da Danıştay'ın 4. dairesinin mücbir sebep halinin dava süresini durduracağı hususuna olumlu tavır yakınırken Danıştay 9. dairesinin ise olumsuz tavır takındığıdır. Yukarıda eski tarihli kararlarda da bu tespit yapılabilmektedir. Şimdi ise daha yakın bir tarihte verilmiş Danıştay'ın dokuzuncu dairesinin kararlarına göz atalım. Bu kararlarda mücbir sebep halinin dava zamanaşımını durdurmayaacağı yönündedir.

Örneğin Danıştay 9. Dairesinin bu kararına göre de: *“Vergi ödevlerinden birinin yerine getirilmesine engel olabilecek derecede ağır kaza ve ağır hastalık hallerinin mücbir sebep olarak kabulü gerekir. 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 sayılamayacağından, dava açma süresi hastalık veya sair mücbir sebepler halinde durmaz. Rahatsızlığı nedeniyle davasını bizzat açamayan davacı, davasını her zaman için tayin edeceği bir vekil vasıtasıyla süresinde açabilir³⁰.”*

Mesela bu konuyla dolaylı olarak ilgili olsa da Danıştay 9. Dairesinin

³⁰ Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.20.05.2008, E.2007/906, K.2008/2530.

verdiği bir kararda³¹ deprem ve benzeri doğal afetler nedeniyle, idare tarafından yükümlüler lehine olarak getirilen mücbir sebep halinin, idare lehine ve idareyi de kapsayacak şekilde uygulanamayacağı, beş yıllık defter ve belge muhafaza ve ibraz külfetinin bu nedenle uzatılmayacağını içtihat etmiştir. Esasında bakıldığında Danıştay 9. Dairesi mükellef lehine kararları da bulunmakla beraber mücbir sebebi dava zaman aşımını durdurması hususunda dar yorumlamaktadır. Esasında bu konuda Danıştay'ın dava daireleri arasında bir hüküm birliği yoktur. Örneğin Danıştay'ın 7. Dairesi de verdiği bir kararda³² mücbir sebebin dava açma zaman aşımını durdurmasının hukuکی yerindeliliğine işaret etmiştir. Bu karara göre sürelerin mücbir sebebin varlığı halinde işlememesi hak arama özgürlüğünün niteliği ve önemi itibarıyla gereklidir. Zira kişinin iradesi dışında gelişen afet ve felaketler, savaş hali ve benzeri durumlarla bu hakkın kullanılmasını imkansız kılan çok ağır hastalık halleri gibi türlü mücbir sebepler hak arama özgürlüğünü kullanılılmaz hale getirmektedir.

Görüldüğü gibi doktrinde de mücbir sebep hallerinin dava açma zaman aşımını durdurmada etkili olacağı akademisyenlerce kabul edilmekte³³ iken Danıştay'ın tutumu ikirciklidir. Hal böyle iken acaba mücbir sebep hallerinin temyize başvurusu süresini durdurup durdurmayacağı hususu acaba nasıl bir izaha muhtaçtır? Esasında Danıştay'a temyiz davası yoluyla başvurmak vergi yargılamasının son aşamasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla mücbir sebep nasıl ki dava açma süresini durduruyorsa kanımca temyize başvurma süresini de durdurmalıdır. Vergi yargılamasının usulünü de düzenleyen 2557 sayılı İdari Yargılama usulü Kanunu'nda mücbir sebeplerin dava açma ve temyiz süresini durduracağına dair bir hüküm bulunmamaktadır³⁴. İYUK'na göre vergi davasında dava açma süresi 30 gün ve keza temyize başvurma süresi de 30 gün olarak belirlenmiştir (İYUK, m.7, m.45). Ancak İYUK'nun "tebliğat ve cevap verme"yi düzenleyen 16. maddesinin 3. fıkrasında "*Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile*

³¹ Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.07.06.2007, E.2007/507, K.2007/2230.

³² Danıştay 7.Dairesi Kararı, T.24.03.1999, E.1999/653, K.1999/1305, (Danıştay Dergisi, Sayı:101, s.584-585).

³³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.120; Çağan, s.149-150; Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.164-165.

³⁴ Çağan, s.150.

otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez.” denilmektedir. Bu fıkradaki **haklı sebeplerin bulunması** ibaresi bir parça mücbir sebebe benzemektedir. Fıkradan da görüleceği haklı sebeplerin bulunması halinde mahkeme bir defaya mahsus olmak üzere 30 günlük ek bir süre vermektedir. Bu fıkra hükmünden mülhem olarak kanımca temyiz aşamasında mükellefin başına mücbir hal durumu geçerse ve de temyiz hakkını kullanamazsa sanırım kararı veren yerel mahkeme aynı şekilde temyiz başvurusunu da kabul etmelidir. Bu aynı zamanda hak arama yolunun en doğal hukuki bir gerekçeyle açılması demektir. Bilindiği gibi temyiz başvuruları temyize konu kararları veren yerel mahkemeye yapılmakta, yerel mahkeme de dosyayı Danıştay’a göndermektedir. Bu durumda yerel mahkeme mücbir sebep halinin izah ve ispatını mükelleften bekleyecek ve yerel mahkemenin bu ispata kani olması gerekecektir.

Ancak Danıştay öteden beri mücbir sebep halinin temyiz süresini durdurmayaacağını düşünmektedir. Yani Danıştay kimi kararlarında mücbir sebep halinin dava açma süresini durduracağını kabul ederken temyize başvurma süresini durduracağını genel bir tutum olarak kabul etmemektedir³⁵. Danıştay’ın bu tutumunu anlamak zordur. Belki bunda maddi vergi hukukunun usulünü düzenleyen mücbir sebep hükümlerinin tıpkı İYUK’nun bir kodu gibi yargılama hukukunun temel kurumlarını etkilemesinden duyulan tedirginlik te olabilir. Bu yüzden hadi dava açma süresine durdurmasına etkili olacağına yeşil ışık yaktık ama temyize başvurma süresini de artık durdurmasın, bu kadarı da fazla bakış açısı da olabilir. 1991 yılında Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun verdiği bir karar³⁶ ile vergi ödevlerini yerine getirmede bazı nedenlerin varlığı durumunda sürelerin işlemeyeceğine ilişkin kural, vergi uyuşmazlıkları hakkında yargı yerlerince verilen kararlara karşı kanun yollarına başvurma gibi durumlarda da uygulanmayaacağını hükme bağlamıştır.

Sonuç

Tabii hukukun ve hukukun genel ilkelerinden olan “mücbir sebep” kurumu öncelikli olarak vergi hukukunda vergi ödevlerini yerine getirememekten dolayı cezai yaptırımlardan muaf tutmada görev ifa ederken vergi

³⁵ Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.27.03.1972, E.1971/1683, K.1972/1832; Danıştay 9.Dairesi Kararı, T.13.05.1971, E.1966/1585, K.1971/1340, (Çağan, s.150, 37 nolu dipnottan naklen).

³⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı, T.25.10.1991, E.1991/51, K.1991/76.

yargılaması hukukunda var olan bir boşluktan dolayı orada da kullanılması gereği ortaya çıkmıştır. Vergi Hukuku akademisyenleri vergi mevzuatı ve vergi yargılama mevzuatının sistematik bir yorumlamasını yaparak yani İYUK'nun 31. maddesinin VUK'na yaptığı göndermeden güç alarak VUK'nun m.14, m.15, m.16, m.17 ve m.18'in sürelerle olan tesirini dava açma zamanaşımını da bağlamışlardır. Dolayısıyla mücbir sebep hali sadece vergi ödevleri ilgili süreleri değil aynı zamanda müsamaha ve hak düşürücü süreleri de durduracağına çıkarsamasına varılmıştır. Bilindiği gibi dava açma süresi hak düşürücü bir süredir. Yani kanunen belirlenen sürelerde belli haklar kullanılmadığında o haklar düşmektedir. Vergi davalarında ise o süre 30 gün olarak tayin edilmiştir. Yine temyize başvurma süresi de 30 gündür. Bu durumda mücbir sebebin tüm süreleri durduracağını genel bir prensip olarak kabul edersek haliyle dava açma ve temyize başvurma zamanaşımını da durdurması gerekmektedir. Bu hak arama özgürlüğünün de bir gereğidir.

Diğer taraftan mücbir sebep kurumunun tabii hukukun bir prensibi ve hukukun genel ilkelerinden birisi olması vergi davalarında ve temyiz davalarında da süre unsurunu durdurucu olmasını zorunlu kılmaktadır. Yani VUK'nun ilgili maddeleri ve İYUK'nun 31. maddesinin VUK'na yaptığı gönderme olmasa bile mücbir sebep halinin bir hukuk genel prensibi olmasından dolayı mahkemelerce re'sen kabulü gerekmektedir. Örneğin anayasalar hukukun genel ilkeleri ile donanımlıdır. Örneğin seyahat özgürlüğü anayasada yer almasaydı bile bu özgürlük kullanılmaya devam edilecekti.

Mücbir sebep hallerinin vergi hukukunda dava açma ve temyize gitme sürelerini durduracağı hususunda yargı dünyasında bir tutum birliğine ihtiyaç vardır. Bunu da sağlamanın iki yolu vardır.

Bunlardan ilki İçtihadı Birleştirme Kararı almaktır. Danıştay idari ve vergi dava dairelerin toplayacak, birbirinden farklı içtihatları cem ederek tüm idari ve yargı organlarını bağlayacak bir İçtihadı Birleştirme Kararı verecektir.

Diğer ikinci yol ise parlamenter çözümdür. Mücbir sebep halinin dava açma ve temyize gitme sürelerini durduracağına dair bir kanun maddesinin çıkarılmasıdır. Bu yukarıdaki çözümden daha kesin bir çözüm yoludur.

Hali hazırdaki durumda görünen o ki Danıştay mücbir sebep halinin dava açma zamanaşımını durduracağını kabul etmeye yatkınken temyiz süresini durduracağını ise kabul etmemektedir. Ancak yine de mükellefler içinde kaldıkları mücbir halleri vesikalandırarak temyiz talebinde bulunmalarında yarar vardır.