

daire veya kurulun aykırı kararı karşısında istikrar bulmuş karar demektir. Çünkü kaldırılmış olan kurul artık karar vermiyecektir. Bu günden sonra hakkında aykırı kararlar çıkmış kanunun uygulanması yeni kurulan daire ve kurulun kararı doğrultusunda olacaktır.

Bahis konusu son karar aksi yolda bir karar çıkmadığı sürece o daire veya kurulun hem kendi kararı ve hem de Danıştay kararıdır.

İstikrar bulmuş kararlar karşısında içtihadın birleştirilmesine gerek kalmadığı yolunda Danıştayımızın sayısız kararı bulunduğu gibi, yeni kanunla kaldırılmış olması nedeni ile hukuki varlığını kaybetmiş daireler kararlarının içtihadı birleştirme konusu olamayacağı yolunda kararları da derhal zikretmek mümkündür.

7/11/1982 gün ve 2709 sayılı Anayasamızın 138 inci maddesi 1 inci fıkrasındaki «Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler» yolundaki hükümden sonra 2 nci fıkrafta «hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz» hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlerin incelenmesinden açıkça görülmüştür ki hakim bağımsızlığı ve vereceği kararda kendi hür düşüncesi, vicdani kanaati çok önemlidir. Buna müdahale edecek tutumlardan kesinlikle kaçınmak ve bu konuda çok titiz olmak gerekir.

Maddenin aynen alınan fıkralarının incelenmesinden hakim mahkemeden ayrı olarak düşünüldüğünün özellikle gözönünde tutulmasının büyük önemi vardır.

Kanımızca, yasalara uygun olarak alınmamış bir içtihadın birleştirilmesi kararı da hakim hür iradesine müdahale teşkil eder.

Bütün bu sayılan nedenlerle anlayışımıza ve yasa hükümlerine aykırı düştüğünü gördüğümüz içtihadın birleştirilmesine gidilebilir yolundaki çoğunluk kararına karşıyız.

Esas No : 1985/5

Karar No : 1985/4

**ÖZÜ :** Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşmış olmasının, matrahın artırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın görülmesine engel olup olmadığı konusunda 7 nci Daire ile 3, 4 ve 9 uncu Dairelerin kararları arasında ortaya çıkan aykırılığın, uzlaşılın vergi ve cezanın matrahının artırılması yolundaki vergi dairesi davasının incelenemeyeceği yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi hakkında.

#### İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşmış olmasının, bu matrahın artırılması dileğiyle Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesi uyarınca vergi dairesi tarafından açılan davanın esasının incelenmesine engel olmadığı yolundaki Yedinci Dairenin 31/5/1982 günlü ve E : 1982-1073, K : 1982-1765 ve 9/4/1984 günlü ve E : 1983-438, K : 1984-713 sayılı kararları ile aksi yöndeki Üçüncü Dairenin 15/1/1985 günlü ve E : 1984-2220, K : 1985-121, Dördüncü Dairenin 11/11/1983 günlü ve E : 1983-951, K : 1983 - 8837 ve 27/10/1982 günlü ve E : 1982-2595, K : 1982-3881, Dokuzuncu Dai-

renin 20/10/1981 günlü ve E : 1980-3583, K . 1981-4682 sayılı kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun aynı konuya ilişkin 1984-30 sayılı dosyasında verdiği 22/3/1985 günlü kararıyla istenildiğinden, Bagsavcının;

«Aynı döneme ve aynı gelir unsuru ile Gider Vergisi Kanununun 28 inci maddesi uyarınca nakten veya hesaben alınan paralara ilişkin olmak kaydı ile;

Takdir Komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden ikmalen veya re'sen tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında, mükellefin başvurusu kabul edilerek uzlaşma vaki olduktan sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanununun «uzlaşma» başlığını taşıyan 3 üncü bölümdeki özellikle ek 6 ve 7 nci maddelere göre;

a — Takdir olunan matrahın azlığından bahisle takdir komisyonu kararı aleyhine, vergi daireleri tarafından, vergi mahkemelerinde dava açılıp açılmayacağı veya daha önce açılmış olan davaların görülmesine devam edilip edilemeyeceği,

b — Vergi Mahkemelerince, bir matrah farkının tesbit edilmesi halinde ise, bu matrah farkı üzerinden ikinci kez vergi ve vergi cezası tahakkuk ettirilip ettirilemeyeceği yolunda birbirine aykırı kararlar verildiği ileri sürülerek bu aykırılık veya uyumsuzluğun içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, gündemdeki bir davanın görüşülmesi sırasında ittihaz olunan 22/3/1985 günlü ve 1984-30 esas sayılı karar ile talep edilmiştir.

A — Yedinci Daire kararı ile Dört ve Dokuzuncu Daire kararları arasındaki aykırılık ve uyumsuzluğun büyük boyutlara ulaşmış olması gözönünde tutularak içtihatların birleştirilmesinin gerekli ve zorunlu olduğu görüşündeyiz. Ne varki, asıl görevi vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını incelemek olan Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, gündemindeki bir dava dosyasının yetki dışı alınan «İçtihatları Birleştirme Kurulu» na gönderme kararı ile inceleme dışı bırakılmasına 2575 sayılı Danıştay Kanununun 38, 39 ve 40 nci maddelerine göre imkan bulunmamaktadır.

Vergi Daireleri Genel Kurulunun, içtihatların birleştirilmesi isteğinde bulunabilmesi, Dava Dairelerinin veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık bulunması koşuluna bağlıdır. Oysa aynı konuda, vergi daireleri genel kurulunca verilmiş hiçbir karara tesadüf edilememiştir. Adı geçen kurulun 3, 4, 7, 9 uncu vergi daireleri kararları arasında uyumsuzluk olduğundan bahisle, içtihatların birleştirilmesini istemeye yetkisi yoktur. Başka bir anlatımla, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun içtihatların birleştirilmesini isteyebilmesi için;

a — Aynı konu hakkında ayrı ayrı yasa kurallarını uygulamak veya bir yasa kuralını ayrı ayrı doğrultularda yorumlamak suretiyle birbirine aykırı kararlar vermesi,

b — Veya aynı konu hakkında verdiği kararlarla diğer vergi dairelerinin kararları arasında uyumsuzluk bulunması gerekmektedir.

Yukarıda da değinildiği gibi, koşulları gerçekleşmeden içtihatların birleştirilmesi yolunda yetki dışı yapılmış olan işbu isteğin, geçerli bir istek sayılıp sayılamayacağını, yüce kurulun takdirlerine sunmakla yetiniyoruz.

B — Uzlaşma müessesesinin amacı, konusu, kapsamı ve genel ilkeleri üzerinde kısaca durulduktan sonra görüşlerimizi bu temel açıklamalar doğrultusunda özet olarak arz etmeye çalışacağız.

Vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı Kanunla girmiş bulunan uzlaşma müessesesi, ikmalen veya re'sen salınan vergiler ve bunların cezaları hakkında yargı yoluna başvurulmadan, mükellef ile vergi dairelerinin anlaşmalarını öngörmektedir.

Bilindiği gibi, uzlaşma, bir bütün olup aynı döneme ilişkin olarak salınan vergi ve kesilen cezanın tumunu kapsamaması gerekir. Salınan vergi ve kesilen cezanın bir bölümü hakkında uzlaşma ve diğer bölümü hakkında ise yargı yoluna gitme olanağı yoktur. Aksi görüşün, uzlaşmanın bütünlüğü ilkesine ters düşeceği kuşkusuzdur.

«Vergi uyusmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması mükellefle idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanması» uyusmazlık müessesesinin, amaçları arasında sayılmaktadır. (205 sayılı Yasanın gerekçesi-MMTD-sayı : 64-sh : 1)

Demek oluyor ki idare ve mükellef arasındaki ilişkilerin, karşılıklı güven ve anlayış ortamı içinde yürütülerek uyusmazlıkların bu yolda çözülmesi :

— Tahsilatı hızlandıracak ve zaman süreci içinde kamu parasının değer yitirmesini önleyecektir.

— Gerek vergi dairelerinin ve gerekse mükellefin, yargılama masraflarıyla iş gücü kaybına uğramalarını engelleyecektir.

— Vergi mahkemelerine intikal edecek işlerin belirli bir ölçüde azalmasına imkan hazırlayacaktır.

O halde, bir döneme ilişkin tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşmanın, anlaşmazlığı tümüyle ve kökünden ortadan kaldıracak ve aynı konu hakkında, artık yargı yoluna başvurulmasının kesinlikle önlenmiş olacağı ve böyle bir değerlendirmenin de kanun koyucunun amacına uygun düşeceği söylenebilir.

Nitekim uzlaşma müessesesiyle ilgili yasa kurallarının da yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda vaz edilmiş olduğu görülmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen 3 üncü bölümünün «uzlaşma komisyonu muamelelerinin kesinliği» başlığını taşıyan ek 6 ncı maddesinde «uzlaşma komisyonlarının ek 5 inci maddeye göre tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir.

Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiç bir merci'e şikayette bulunamaz.» denildikten sonra, ek 7 nci maddede süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma istediği vergi ve ceza için ancak uzlaşmanın vakti olmaması halinde dava yoluna gidilebileceği, mükellef veya ceza muhatabının aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açması halinde ise davanın, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce, vergi mahkemelerince incelenemeyeceği her hangi bir sebeple incelenip karara bağlanması halinde de bu kararın hükümsüz sayılacağı, kuralına yer verilmiştir.

O halde uzlaşma tutanağı kesin olup, gereğini, vergi daireleri bir mahkeme ilamı gibi yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu suretle uyusmazlığın temelinden çözüldüğü kabul edilerek, mükellef veya adına ceza kesilenlerin üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacakları gibi hiç bir merci'e de başvuramayacaklardır.

Görüldüğü üzere ek 6 ncı maddenin birinci fıkrası idareyi, ikinci fıkrası ise mükellefi veya ceza muhatabını ilgilendiren hükümleri içermektedir.

Yasa metninde mükellef veya ceza muhatabının tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacakları öngörüldüğüne ve sözlü edilen metinde vergi dairesinin dava açmasını yasaklayan başkaca bir kuralada yer verilmemiş bulunmasına göre, onun takdir komisyonu kararları aleyhine yargı yoluna başvurulabileceği ileri sürülebilir ise de, iş bu ek 6 ncı maddenin böyle bir yoruma elverişli olmadığı kanısındayız.

Gercekten, takdir komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza üzerinde uzlaşmaya varılmış olması komisyonun üyesi durumundaki vergi dairesi müdürünün davasından vazgeçmiş olduğu, başka bir söyleyle, ihtilafın sulh yolu ile çözümlendiği anlamını tazammun eder.

13 üncü Dairemizin 24/6/1976 günlü ve E: 1976-1143, K: 1976-2185 sayılı kararının gerekçe bölümünde «bir an için uç kişilik uzlaşma komisyonlarının hazine yanlısı kişilerden oluştuğu ve bunlar arasında vergi dairesi müdüründe bulunduğu düşünülerek, eğer vergi dairesi müdürünün matrahın artırılması için yargı yoluna başvurması söz konusu ise uzlaşmayı kabul etmemesi gerekir» denilmek suretiyle uzlaşmanın tahakkuk etmesiyle yargı yolunun tümüyle kapanmış olduğu vurgulanmak istenmiştir.

Hemen değinmek yerinde olurki; takdir komisyonlarının geliri oluşturan kimli kazanç ve iratlardan bir bölümünün matrah dışı bırakılması başka bir deyimle değerlendirilmede nazarı dikkate alınmamış olması halinde hiç kuşku yoktur ki yapılan uzlaşma, matrah takdiri dışında kalmış olan kazanç ve iratları kapsamıyacaktır. Ne varki takdir komisyonlarının vergilendirme dönemine ilişkin tespit edilen matrah esas alınarak tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza üzerinde uzlaşmaya varılmış ve bu olgu bir tutanakla saptanmış ise, vergi dairesi, matrahın artırılması için artık yargı yerlerine başvuramayacaktır. Bir an için vergi mahkemelerince bir matrah farkı tespit edilmiş olsa dahi, bu matrah farkı üzerinden ikinci kez vergi tahakkuk ettirilemeyecek ve ceza kesilemeyecektir. Aksi takdirde, uzlaşma müessesesinin amacına ters düşen ve kesin olarak sonuçlanmış bulunan aynı konuya ilişkin ihtilafı, yeniden canlandırmak gibi açıklanması güç bir çelişkiye düşülmesi olunacaktır.

Özetlemek gerekirse denilebilirki;

1 — Uzlaşma bir bütündür. Vergi ve cezadan birisi için uzlaşma istenip diğeri için dava yoluna gidilemez.

2 — Uzlaşmanın, salınan vergi ve kesilen cezaların tümünü kapsamı esası, sadece takdir edilen matrah üzerinden salınan vergi ve cezalar için geçerlidir. Takdir edilmeyen gelir unsurları uzlaşma kapsamı dışında kalacaktır.

3 — Yasal süre içinde hem uzlaşma ve hemde yargı yoluna gidilebilir. Ancak uzlaşma sağlandığı takdirde, uyumsuzluk sona erer.

4 — Uzlaşmanın amacı re'sen ve ikmalen tarh olunan vergi ve cezalardan doğan anlaşmazlıkların, taraflar arasında ve mahallinde kesin olarak çözümlenmesidir.

5 — Uzlaşmanın temin edilmiş olmasıyla anlaşmazlık sona ermiş olduğundan aynı uyumsuzluğu vergi mahkemelerinde devam ettirmek, kanun koyucunun bu müesseseye ile getirmek istediği amaca ters düşecektir.

6 — Uyumsuzluğa varılan konular kesindir. Aynı konuda her ne suretle olursa olsun sonradan ikinci bir tarhiyat yapılamaz.

7 — Takdir matrahı üzerinden salınan vergi ve kesilen cezada uzlaşma sağlandıktan sonra, vergi dairesi, matrahın azlığından bahisle yargı yoluna başvuramaz.

8 — Hernekadar, Maliye Bakanlığının 134 sıra numaralı genel tebliğinde «vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına, matrah artırmak için itiraz etmeler ve vergi mahkemelerinin takdir komisyonu yerine geçerek matrahın artırılmasına karar vermeleri halinde, yapılan ek tarhiyat nedeniyle vaki olan uzlaşma istekleri incelenebilir» denilmekte ise de görüleceği üzere, burada takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen ceza hakkında ihtilaf doğmamış ve önceden bir uzlaşma yapılmamıştır. Uzlaşma talebinin münhasıran ek tarhiyata ilişkin bulunması nedeniyle bu tebliğin, düşüncelerimizi doğrulayıcı bir nitelik taşıdığı görülmektedir.

9 — Vergi Dairesinin, takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerine değin 213 sayılı Yasanın 377/2 maddesindeki hükmün uzlaşma hükümleriyle birlikte incelenmesi gerekir. Takdir Komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden salınan vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşmanın sağlanması, dolaylı olarak matrah üzerinde de anlaşmaya varıldığı sonucunu doğurur. Bu bakımdan uzlaşmaya varılan durumlarda takdir komisyonunun kararına karşı vergi dairesinin dava açmasına artık olanak kalmaz. Aksi takdirde, yasalardan verdiği yetkiye dayanarak, vergi dairesiyle mükelleften oluşan tarafların özgür iradelerinin bir ürünü olan uzlaşmanın hükümleri dışına, tek yanlı olarak çıkmış olunur.

Bu nedenlerle içtihatların 9 uncu Dairenin 20/10/1981 günlü ve E : 1980-3583, K : 1981-4682; 4 üncü Dairenin 27/10/1982 günlü ve E : 1982-2595, K : 1982-3881 sayılı kararlarına egemen olan görüş doğrultusunda birleştirilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.» yolundaki düşüncesi alındıktan ve Raportör Üyenin açıklamaları dinlendikten sonra, isteme konu olan kararlar ve ilgili mevzuat incelenerek gereği görüldü :

2575 sayılı Danıştay Kanununun «İçtihatların Birleştirilmesini İstemeye Yetkili Olanlar» başlıklı 40 uncu maddesinin birinci fıkrasında, «İçtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri genel kurulları veya Başsavcı tarafından istenebilir.» denilmekle, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun içtihatların birleştirilmesini istemeye yetkili olduğu açıkça ifade edilmiştir. Vergi Mahkemelerinden verilen ısrar kararları hakkındaki temyiz istemlerini incelemekle görevli bu Kurulun, «Konu ile ilgili» olduğu da açıktır. Nitekim Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bu istemine neden olan, gündemindeki 1984 - 30 esas sayılı dosya tamamen bu konuya ilişkindir. 2575 sayılı Kanunun 39 uncu maddesinde yer alan, «İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü ..... takdirde» ibaresi, içtihatların birleştirilmesine karar verebilmek için içtihatları Birleştirme Kurulunun arayacağı şartı göstermektedir. Maddede yer alan hükmün sözü, anlamı ve yeri, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun içtihatların birleştirilmesi yoluna başvurulabilmesi için o konuda verilmiş kararı bulunması şartının öngörüldüğü şeklinde bir yoruma imkan vermemektedir. Ayrıca isteme konu olan kararlar arasında aykırılık bulunduğu ve içtihatların birleştirilmesinin gerekli olduğu görülmektedir.

Bu nedenlerle, görmekte olduğu bir temyiz isteminin konusu ile ilgili daire kararları arasında aykırılık gören Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun içtihatların birleştirilmesini istemeye yetkili olduğuna oyçokluğuyla, kararlar arasında 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde öngörülen şekilde aykırılık olduğuna ve içtihatların birleştirilmesi gerektiğine oybirliğiyle karar verildikten sonra konu incelendi :

Vergi hukukunda «uzlaşma», vergilemeden dolayı yükümlü ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların, barışçı yollarla taraflar arasında anlaşma sağlanarak çözümlenmesini ifade etmektedir. Hukukumuzda 1963 yılında giren «uzlaşma» müessesesi, 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen 10 ek madde ile düzenlenmiştir. Kanunun gerekçesinde «uzlaşma»dan amacın vergi uyumsuzluklarının süratle hali ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözülme bağlanması olduğu ifade edilmiştir.

Kanunun amacı gözönünde tutulduğunda, takdir komisyonlarınca takdir olunan bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracığı kabul edilmelidir. Uzlaşma ile yükümlünün salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uyumsuzluk yaratamayacağı kabul edildiğine ve bu konuda açık kanun hükmü nedeniyle herhangi bir tereddüt bulunmadığına göre, bu uzlaşmada taraf olan idarenin uzlaşılan verginin matrahının miktarı konusunda açtığı davanın görülebileceğinin kabulü, uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşer.

Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen bölümde yer alan «Uzlaşma Komisyonu muamelelerinin kesinliği» başlığını taşıyan ek 6 ncı madde bu anlayışı doğrulamaktadır. Maddede, «Uzlaşma komisyonlarının ek 5 inci maddeye göre tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanaka tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.» denilmektedir. Maddede uzlaşmanın, vergi dairesinin matrahın miktarına ilişkin davasının incelenmesini yasaklayan bir hükmün yer almaması, bu davaların incelenebileceği anlamına gelemez. Zira Takdir Komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza hakkında uzlaşmaya varılmış olması, idarenin o matrahın miktarı konusundaki davadan vazgeçtiği, bu konudaki uyumsuzluğun da uzlaşma yoluyla son bulduğu anlamına gelir. Taraflar arasındaki uzlaşmanın, aynı konuda bir tarafın dava hakkını ortadan kaldırırken, diğer tarafın davaya devam edebileceğini kabul etmek, hukuk mantığına aykırı bir sonuç olur. Davasının görülmesini isteyen idarenin, uzlaşmayı kabul etmemesi gerekir. Hem uzlaşmayı kabul etmek, hem de aynı konuda idarece yaratılan uyumsuzluğun incelenmesini istemek, uzlaşma mülâhesesinin amacına ters düşer ve kesin olarak sonuçlanmış bulunan aynı konuya ilişkin uyumsuzluğu yeniden canlandırmak gibi açıklanamayacak bir çelişkiye yol açar.

Takdir komisyonlarınca takdir olunan matrah üzerinden sahnalı vergi ve cezaya karşı yükümlülerce açılan dava ile aynı matrahın miktarı konusunda vergi dairesi tarafından açılan dava birbirinden ayrılamaz. Bu davalar aynı konuda taraflarca açılmış karşılıklı dava durumundadır. «Uzlaşmanın bütünlüğü» olarak ifade edilebilecek olan, uzlaşmanın uyumsuzluğun tamamını kapsayacağı ilkesi de vergi ve cezada uzlaşmış olması halinde, matrahın artırılması dileğiyle vergi dairesince açılan davanın son bulduğunun kabulünü gerektirir.

**SONUÇ :** Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşma sağlanması halinde takdir olunan matrahın azlığından söz edilerek artırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın incelenmesi olanağı bulunmamaktadır.

Bu nedenle içtihadın, Üçüncü, Dördüncü ve Dokuzuncu Dairelerin bu yöndeki kararları doğrultusunda birleştirilmesine, 25/6/1985 günündeki toplantıda karar yeter sayısı sağlanamadığından, 2/7/1985 günlü ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla karar verildi.

#### A Z L I K O Y U

**X —** Takdir komisyonlarınca takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve ceza için taraflar arasında uzlaşma sağlanması halinde, vergi dairesi müdürlüğünce takdir komisyonu kararına itiraz edilerek matrahın artırılmasının istenilemeyeceğine ilişkin Afyon Vergi Mahkemesi tarafından verilen kararın, vergi dairesince temyiz edilmesi üzerine uzlaşmanın vergi dairelerinin matrah artırımı yolundaki istemlerini engelleyemeyeceği gerekçesiyle Danıştay 7. Dairesince bozulması ve anılan mahkemenin kararında ısrar etmesi nedeniyle, Danıştay Kanununun 38. maddesi uyarınca uyumsuzluk Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna intikal etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu için esasının incelenmesine geçmeden, bu konuda Danıştay vergi dava dairelerinin kararları arasında aykırılık bulunduğundan söz ederek içtihatların birleştirilmesi yolunda bir karar vermek üzere dosyayı içtihatları Birleştirme Kuruluna sevk etmiştir.

Danıştay Kanununun 38. maddesi «... Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını inceler» hükmünü getirmiştir. Madde metni hiçbir yorumu gerektirmeyecek kadar açıktır : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu önüne gelen bir ısrar kararını incelemek ve sonucuna göre bir karar vermek durumundadır.

Yüksek Kurulun Danıştay'ın vergi dava dairelerinin kararları arasında aykırılık olduğundan söz ederek, kendisi karar vermeden, dosyayı içtihatları Birleştirme Kuruluna göndermesine 2575 sayılı Yasanın 38 ve 39 uncu maddeleri imkan vermemektedir.

Danıştay Kanununun 40 nci maddesine göre, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun içtihatların birleştirilmesini istemeye yetkili olduğu kuşkuyla yer vermeyecek kadar açıktır. Ne var ki doğru sonuca ulaşmak için 40 nci maddenin tek başına değil, anılan yasanın 38 ve 39 uncu maddeleriyle birlikte ele alınması zorunludur. 2575 sayılı Yasanın açık ve kesin 38 inci maddesine göre, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, kendi görev alanına giren bir konuda karar vermekten kaçınmaz. Başka bir deyişle kendi varlık nedenini yadsıyamaz. Görevin kamu düzeni ile ilgili olduğu, kıyas ve yorum yolu ile genişletilip değiştirilemeyeceği bilinen bir keyfiyettir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, önüne gelen ısrar kararını incelerken bir ön sorun (bekletici sorun) ile de karşılaşmamıştır. Bilindiği üzere, dava konusu bir istemi karara bağlamakla görevli olan bir mahkeme, dava dolayısıyla bir ön sorun (bekletici sorun) ortaya çıktığı ve bu ön sorunun çözülmesi başka bir mahkemenin görevinde bulunduğu takdirde, ön sorunun karara bağlanmasına kadar önündeki davayı erteleyebilir. Olayımızda böyle bir durum da mevcut değildir.

Anayasanın 147 nci maddesinin mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri kanunla düzenlenir yolundaki emredici hükmüne ve Danıştay Kanununun 38. maddesine göre Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ısrar kararının incelemekle görevli olup, kendi görev ve yetkisine giren bir konuyu başka bir mahkemeye (Kurula) devredemez.

Sonuç olarak, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun içtihatların birleştirilmesini isteyebilmesi, önüne gelen bir konuda verilmiş bir kararın bulunması koşuluna bağlıdır. İşin esasını incelemek ve nihai bir karara bağlamak zorunluluğunda bulunan Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, görüşünü öğrenmek amacıyla, dosyayı içtihatları Birleştirme Kuruluna gönderemez.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ısrar kararını inceleyip sonuca bağlamadan, bu konuda içtihatları Birleştirme Kurulunun karar vermesine karşıyız.

#### A Z L İ K O Y U

XX — 19/2/1963 günlü ve 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle 213 sayılı Kanuna eklenen 10 ek madde ile düzenlenen «uzlaşma» müessesesi ile, vergi uyumsuzluklarının süratle çözülmesi, kamu alacağının kısa sürelerde Hazineye intikali ve bu suretle yargı yerlerinin ıgyüklü hafifletilerek onların uyumsuzluklar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkan sağlamak istenmiştir. Nitekim 205 sayılı Kanunun gerekçesinde de uzlaşma müessesesinin bu amaçla düzenlendiği ifade edilmiştir. Bununla beraber kanunda uzlaşmanın konusu (Ek madde 1), kapsamı (Ek madde 2) ve süresinin (Ek madde 4/2) sınırlandırıldığı ve çok dar tutulduğu görülmektedir. İchtihatların birleştirilmesine konu olan olayın ve kararların, bu hükümler çerçevesinde incelenerek sonuca varılması gerektiğinde kuşku yoktur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle «uzlaşma» başlığı altında eklenen Bölümde yer alan Ek Birinci Maddede, uzlaşmanın konusu, «kte'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda, idare, aşağıda yazılı hususlarda bu bölümde yer alan yükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir.» denilmek suretiyle belirlenmiştir. Böylece uzlaşmanın, «tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının», «tahakkuk edecek miktarları mevzuunda» yapılabileceğini, Kanun açıklıkla ifade etmiş olmaktadır. Verginin tarhı, Vergi Usul Kanununun 20 nci maddesinde, «vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.»; verginin tahakkuku ise aynı Kanunun 22 nci maddesinde, «tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.» denilmek suretiyle tarif edilmiştir. Vergi dairesinin takdir olunan matraha karşı vergi mahkemesine açtığı davada talep ettiği matrah, henüz takdir edilmediğinden, bu tutar üzerinden vergi alacağının «miktar itibariyle tespiti» ve yükümlüye «tebliği» de sözkonusu olamayacağından, vergi dairesinin matraha ilişkin talebinin, taraflar arasında vergide sağlanan uzlaşmanın konusu ve kapsamı içinde görülmesi mümkün olmamak gerekir. Vergi dairesinin açtığı dava sonunda matrah arttırılırsa, bu matrah bölümü üzerinden tarh ve tebliğ edilecek vergi ve kesilecek cezanın yeniden uzlaşma konusu yapılabileceğinde kuşku yoktur. Nitekim yargı yerlerinin ve idarenin görüşü de bu yöndedir. (13.D. 27/2/1981 günlü ve E : 1980 - 2031, K : 1981 - 373; 4.D. 10/5/1982 günlü ve E : 1981 - 2712, K : 1982 - 2008 sayılı kararları ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No : 134 II - 2 8/11/1977)

Ek Birinci Maddede, idarenin mükellefler ve vergi cezasına muhatap olanlarla uzlaşabilecekleri hususlar, altı bent halinde sayılmıştır. Bu bentlerde, uzlaşmanın «tarhiyatta» vergilendirme hatası veya maddi hata bulunması, yükümlülerin yanlış olması; «tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin» mahkemeler ve idare tarafından, emsal olaylarda başka yönde mütalâa edilmesi gibi vergi veya cezanın kalkmasını gerektiren durumlar uzlaşabilecek haller olarak gösterilmiştir. «Uzlaşmanın konusu»nu belirleyen bu maddede, vergi dairesinin matrahın arttırılması talebinin uzlaşmanın konusu ve kapsamı içinde mütalâasını gerektiren bir hükme yer verilmemiştir. Bu bölümdeki diğer maddeler de, bu anlayış içinde düzenlenmiş olup, bu konuda herhangi bir duraksamaya ve uzlaşma ile, idarenin salınan vergi ve kesilen cezanın üzerinde bir miktarı talep etme hakkını ya da böyle bir talebin incelenmesi olanaklarını ortadan kaldıracakı yolunda bir yoruma olanak vermeyecek niteliktedir.

Vergi ve ceza üzerinde uzlaşma sağlanmış olması halinde, yükümlünün uzlaşma ile belirlenen vergi ve cezayı uyumsuzluk çıkarmadan ödemesi karşılığında, idarenin, üzerinde uzlaşılan miktarla ihbarnamelerde gösterilen miktar arasındaki meblağı talep hakkından vazgeçtiği kabul edilir. Uzlaşma ile Kanunun sağlamak istediği de budur. Böylece, vergi ve cezadaki indirim karşılığında uzlaşılan miktarda vergi ve cezanın, konu yargı yerlerine intikal etmeden kısa sürede, Hazineye intikali sağlanmış olacaktır. Kanun koyucu uzlaşma sağlanmasının, idarenin matrahın tezyidini mahkemeden isteme hakkını da kaldırması amacıyla olsa idi, konu ve kapsam maddelerine bu konuda açıklık getirirdi. Kanunda uzlaşma sağlanmasının vergi dairesi davası üzerindeki etkisi konusunda herhangi bir hüküm yer almamıştır. Halbuki Ek 7 nci maddenin ikinci fıkrasında «Mükellef veya ceza muhatapı aynı vergi veya ceza için uz-

laşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma isteminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.» denilmek suretiyle, uzlaşmanın yükümlü davası ve bunun sonucunda verilecek karar üzerindeki etkisi açıkça belirtilmiştir. Vergi dairesi davası hakkında buna benzer bir düzenleme yapılmamış olması, vergi ve ceza üzerindeki uzlaşmanın, vergi dairesinin matraha karşı açtığı davanın incelenmesine ve karara bağlanmasına engel olmadığını göstermeye yeterli sayılmalıdır. Bu anlayış ve yorum, kanunun konuya ilişkin hükümlerinin sözüne uygun olduğu gibi amacına da uygundur. Zira salınan vergide uzlaşmanın, vergi dairesinin takdir edilen matraha karşı açtığı davanın incelenmesi olanaklarını ortadan kaldıracak yolundaki bir anlayış idarenin yükümlülülerin uzlaşma talepleri karşısında daha başlangıçta olumsuz bir tutum ve davranış içine girmeleri sonucunu doğuracaktır. Bu durumda ise, Kanunun vergi uyumsuzluklarını önlemek ve vergi alacağının kısa süre içinde uzlaşan miktar üzerinden tahsili ile kamu yararını sağlamak biçiminde üzletilebilecek amacının gerçekleşmesi mümkün olmayacaktır.

Ek 6 ncı maddede öngörülen, «Uzlaşma komisyonu muamelelerinin ve uzlaşma tutanaklarının kesinliği»nin ne anlama geldiği, aynı maddede belirtilmiştir. Maddeye göre bunun anlamı, uzlaşma tutanaklarının gereğinin yerine getirilmesi, yani uzlaşan miktarda vergi ve cezanın vergi dairelerince derhal tahsili ve yükümlünün «üzlerinde uzlaşan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında» dava açamaması ve hiçbir mercie şikayette bulunamamasından ibarettir. Bu maddeye dayanılarak ve uzlaşma muamelesinin kesinliğinden söz edilerek, vergi dairesinin matrahın miktarı konusundaki davasının uzlaşma ile kesin olarak son bulduğu kabul edilemez.

Vergi yargısında, yükümlü davası tarhedilen vergi ve kesilen ceza hakkındadır. Takdir olunan matrahın miktarı hakkında ve bunun artırılması istemine ilişkin olabilecek vergi dairesi davası, yükümlü davası ile aynı konuda karşılık dava olarak nitelendirilemez. Uzlaşmanın bütünlüğü kuralı da, sağlanan uzlaşmanın, tarh edilen vergi ve buna ait cezanın tümüne ilişkin olması gereğini ifade eder. Bu kural ancak, vergi ve cezanın bir bölümü için uzlaşma talep edip, fazlası için ya da vergi için uzlaşma istenip, buna bağlı ceza için dava yoluna başvurmayı engeller. Ek 7 ncı maddenin üçüncü fıkrasında da ilke böyle açıklanmış ve hükümlendirilmiştir. Uzlaşmanın bütünlüğü kuralına dayanılarak, salınan vergi ve cezada uzlaşma sağlanmış olmasının, vergi dairesinin matrahın miktarına ilişkin davasının incelenmesini engellediğinin kabulünde de isabet yoktur.

**SONUÇ :** 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunun 22 ncı maddesiyle eklenen bölümde yer alan hükümlere göre, re'sen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda idare ile yükümlüler arasında uzlaşma sağlanmış olması, vergi dairelerinin takdir olunan matraha karşı, Vergi Usul Kanununun 377 ncı maddesi uyarınca açtıkları davaların incelenmesine engel değildir. Kanunun uzlaşma ile ilgili açık hükümleri, bu hükümlerin konulugundaki amaç ve kanunun diğer maddeleriyle olan bağlantısı gözönünde tutulduğunda, başka bir sonuca varmak mümkün görülmemektedir.

Bu nedenle, kararlar arasındaki aykırılığın, İçtihatların Yedinci Dairesinin 31/5/1982 günlü ve E : 1982 - 1073, K : 1982 - 1765 sayılı ve 9/4/1984 günlü ve E : 1983 - 438, K : 1984 - 715 sayılı kararları doğrultusunda birleştirilmesi suretiyle giderilmesi gerektiği görüşüyle karara karşıyız.