

ARAŞTIRMA MAKALESİ



Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
The Journal of International Social Sciences
Cilt: 30, Sayı: 1, Sayfa: 253-272, OCAK – 2020
Makale Gönderme Tarihi: 30.10.2019 Kabul Tarihi: 23.12.2019

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN SONUÇLARI¹

Results of Conciliation After Assessment

Mehmet KÜÇÜKKAYA²

ÖZ

Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından biri olan uzlaşma; tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergisel anlamda uzlaşma; kanunda öngörülen şartlar dahilinde vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek (tarhiyat öncesi uzlaşma) ya da ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilip tebliğ edilen (tarhiyat sonrası uzlaşma) vergi ve/veya cezaların yargı önüne götürülüp dava konusu edilmeksizin, ihtilaf konusu olabilecek bu hususta mükellef veya ceza sorumlusunun vergi idaresi ile karşılıklı çıkarlarını bir dengede buluşturabilmelerine imkan sağlayan, seçimlik hakka dayanan bir anlaşma olarak tarif edilebilir. Yapılan uzlaşma görüşmelerinden üç türlü sonuçtan birinin çıkması mümkündür. Bunlar; uzlaşmanın sağlanması, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın vaki olmamasıdır. Bunlardan her birinin mükellefin veya ceza muhatabının dava açma, cezalarda indirim talebinde bulunma ve yeniden uzlaşmaya başvurabilme durumlarını etkilediği gibi vergi idaresinin dava açma ve vergi incelemesinde bulunma hak ve yetkilerini de sınırlayabilmektedir.

Anahtar kelimeler: Tarhiyat sonrası uzlaşma, uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın temin edilememesi, uzlaşmanın vaki olmaması

ABSTRACT

Conciliation, which is one of the ways of solution of taxing conflicts within the administrative stage, is divided into two as the conciliation before and after assessment. Conciliation in the taxing area can be defined as an agreement based on the right of choice that allows the balancing of the respective interests of taxpayer or the party with penal responsibility and the tax administration in the matter of taxing or penalties without seeking for legal remedies and making them the subject matters of casefiles – since these can result in conflicts – for the hearing of taxes assessed based on the tax audits according to the provisions foreseen in law (conciliation before assessment) or as additional assessment, ex officio or assessed by the administration and notified to the taxpayer (conciliation after assessment) and/or penalties before courts. Three separate results can be expected from the conciliation negotiations carried out, including actual conciliation, failure to obtain conciliation or non-happening conciliation. Each of these can affect the positions of the taxpayer or the party with penal responsibility as regards their rights to open casefiles, to file a request for deduction in penalties or to apply for re-conciliation as well as affecting the right and entitlement of the administration to open a casefile and carry out a tax audition.

Keywords: Conciliation after assessment, occurrence of conciliation, failure in ensuring the conciliation, non-occurrence of conciliation.

¹ Bu makale, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yapılmış olan “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü” başlıklı doktora tezinden üretilmiştir ve hiçbir yerde yayınlanmamıştır.

² Dr. Öğr. Üyesi, Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Şanlıurfa.
e-posta: mkkaya@harran.edu.tr , ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0254-4656>

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 19.02.1963 tarihli ve 205 sayılı Kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde vergi sistemimizde uygulamaya konulan bu uzlaşma kurumunun yasal adı, “tarhiyat sonrası uzlaşma” değil; yalnızca “uzlaşma”dır. Bu uzlaşmanın tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının sebebi, 01.01.1986 tarihinde VUK’a 3239 sayılı Kanunun 33 üncü maddesiyle “tarhiyat öncesi uzlaşma” adı verilen bir diğer uzlaşma türünün kabul edilmiş olması ve bu uzlaşma türünden ayırt edilmesi gereğidir. Ek 1 ile diğer Ek maddeler incelendiğinde(Ek 11 inci madde hariç), tüm düzenlemelerin, mükellefe bir vergi veya ceza tarhiyatı yapıldıktan sonra başvurulabilecek uzlaşmaya yönelik olduğu görülür. VUK’da “tarhiyat sonrası uzlaşma” şeklinde bir adlandırma yapılmamış olmakla birlikte, Ek 1 inci maddeye istinaden yayımlanan “Uzlaşma Yönetmeliği”nde bu uzlaşma “tarhiyat sonrası uzlaşma” olarak adlandırılmıştır.³

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilmesi için, tarh edilmiş bir vergi ve/veya kesilmiş bir cezanın bulunması gerekir. Bilindiği üzere vergi daireleri, kendilerine rapor veya tutanak şeklinde gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi veya ceza ihbarnamesi düzenleyerek bunları mükellefe veya ceza sorumlusuna tebliğ ederler. Tarhiyat sonrası uzlaşma da bu safhadan sonra işlemeye başlar (Kızılot, 2004: 251; Kitiş, 1989: 16). Diğer bir ifadeyle, tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak üzerinde uzlaşılacak vergi ya da cezanın idari işlem kimliği kazanmasından sonra gündeme gelmektedir. Dolayısıyla bu uzlaşma türü, kesin ve yürütülebilir işlemlerin hukuken varlık kazanmasının ardından, yani tarh edilen bir verginin ve/veya kesilen cezanın tahakkuk edecek miktarı konusunda uzlaşmak üzere tarafların bir araya gelip bu işlemler üzerinde müzakerede bulunmalarıdır (Erdem, 2007: 86). Başka bir ifadeyle tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten ve/veya ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmaksızın idari aşamada, taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır (Karakoç, 2019: 584; Kızılot, 2004: 252; Üstün, 2013: 99).

213 sayılı VUK’un tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunu düzenleyen (Ek 1-10’uncu maddeleri) ilgili bölümünde, 4369 sayılı Kanunun 18 inci maddesi ile önemli değişiklikler yapılmış, bölümün Ek 2, 3, 4 ve 5’inci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle, “Uzlaşmanın mevzuu” kenar başlıklı Ek 1’inci maddesi, yürürlükten kaldırılan Ek maddelerin kimi düzenlemelerini de içerecek biçimde “Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli” kenar başlığı ile yeniden kaleme alınmıştır. Daha sonra ise 4444 ve 5736 sayılı Kanunlar ile de Ek 1’inci maddede bazı düzenlemeler yapılmıştır.

VUK’nun Ek 1 inci maddesi, 5736 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde yapılan son değişiklikle aşağıdaki şekilde son halini almıştır;

“Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır.

³ Adı geçen Yönetmeliğin “Tanımlar” kenar başlıklı 4 üncü maddesinin (d) bendinde “Uzlaşma: Tarhiyat sonrası uzlaşmayı, ifade eder.” denilmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.”

Maliye Bakanlığı Ek 1 inci madde kapsamında kendisine tanınan yetkiyi kullanarak, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere “Uzlaşma Yönetmeliği”ni (Uzl. Yön.) hazırlamıştır.⁴

Bu çalışmamızda tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı, başvuru koşulları, işleyişinden ziyade, uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma komisyonlarıyla yapmış oldukları görüşmeler ve bu görüşmeler neticesinde ortaya çıkan durumların taraflar açısından doğurduğu hukuki sonuçlar ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

1. UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN ÇAĞRIYA UYMASI VE UZLAŞMA GÖRÜŞMELERDE ALINABİLECEK KARARLAR

Mükellef veya ceza muhatabının veya bunların resmi vekâletini haiz vekilinin, uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve/veya 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu bulundurabilir. Bu durum, komisyonun olay ve mevzuat açısından yeterince aydınlatılması anlamında işlev görebileceği gibi, mükellefin psikolojik olarak kendini daha güçlü hissetmesi bakımından da olumludur (Taş, 2005: 14). Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler, uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar (Uzl. Yön. m.10/5).

Uzlaşma süreci, vergi idaresinin tek taraflı ve icrai nitelikteki kesin ve yürütülebilir işlemine karşı, bu işlemin muhatabı tarafından ihtilaf yaratılabilecek hususların karşılıklı görüşme yoluyla gözden geçirilmesi ve tarafların ortak bir noktada buluşarak sorunu neticelendirmeleridir. Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma görüşmelerinde, uzlaşmaya konu olan vergi ve/veya ceza ile ilgili delillerini toplantıda yazılı veya sözlü olarak ileri sürebilir. Bu bağlamda, uzlaşma, idarenin tek taraflı olma niteliği taşıyan kesin ve yürütülebilir işlemlerine karşı, karşılıklı görüşerek, bir irade birliğine varmak suretiyle nihai bir sonuç elde etme çabası olarak ortaya çıkmaktadır (Erdem, 2007:175).

Uzlaşma görüşmesi veya uzlaşma talebinin esastan incelenmesi, uzlaşma komisyonunun mükellef veya ceza muhatabıyla olayın derinlemesine tartışılmasını ifade etmektedir (Kocahanoğlu, 1983: 514). Uzlaşma görüşmesine katılan taraflar şüphesiz anlaşmak, doğabilecek bir uyuşmazlığı neticelendirmek niyetindedirler. Ancak, bu görüşmeler idare ile muhatabının anlaşması ile neticelenebileceği gibi, tersi de söz konusu olabilir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10 uncu maddesine

⁴ 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bu Yönetmelik, daha sonra, 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik, 22.10.2005 tarihli ve 25974 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ve 23.03.2007 tarihli ve 26471 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle kimi değişikliklere uğramıştır.

göre, yapılan uzlaşma görüşmelerinden üç türlü sonuçtan birinin çıkması mümkündür. Bunlar; uzlaşmanın sağlanması, uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmanın vaki olmamasıdır.

1.1. Uzlaşmanın Vaki Olması (Gerçekleşmesi)

Uzlaşmanın vaki olması, uzlaşma görüşmesinin, tarafların karşılıklı uygun iradesi ile sonuçlanmasını ifade eder (Erdem, 2007: 175). Esasen uzlaşma görüşmelerinin asıl amacı da bu sonucun sağlanmasıdır. Uzlaşma komisyonunun ve uzlaşma talebinde bulunanın, verginin ve/veya bu vergiye ilişkin vergi cezasının tahakkuk edecek miktarında anlaşmaya varmaları, bu konudaki iradelerinin karşılıklı uyuşması, vergi uyuşmazlığını sona erdirmektedir (Candan, 2006: 337).

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşma komisyonu ile talep sahibinin iradeleri tam bir uyum gösterdiğinden, bu şekilde oluşan hukuki durumun sözleşme niteliğinde olduğu söylenebilir (Candan, 2006: 337). Tarafların karşılıklı irade uyumunu ifade eden uzlaşma sağlandıktan sonra bir tarafın tek taraflı olarak uzlaşmadan vazgeçmesi veya uzlaşma tutanağını iptal etmesi mümkün değildir (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2007: 232). Bu itibarla, uzlaşma komisyonunun tek taraflı tasarrufu ile uzlaşmanın iptaline veya geri alınmasına karar vermesi olanaklı değildir. Nitekim bu konu ile ilgili olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararda; "...uzlaşma müessesesini düzenleyen hükümleri topluca incelendiğinde, uzlaşmanın sağlandığına ilişkin olarak düzenlenecek olan tutanağın, niteliği itibarıyla idarenin tek taraflı olarak oluşturduğu idari işlemlerden olmadığı, idare ile verginin muhatabı arasında yapılmış bir sözleşme niteliği taşıdığı ve bu nedenle de idarenin tek taraflı olarak oluşturduğu idari işlemleri gibi geri alınmayacağı sonucuna varılmaktadır."⁵ diyerek komisyonun bu tutanak üzerinde tasarrufta bulunamayacağına hükmetmiştir.

Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin 6 ncı fıkrasında, yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonunun durumu üç nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit edeceğini hükme bağlanmıştır. Devam eden fıkrada ise, düzenlenen bu üç nüsha tutanağın komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanacağı, bu şekilde imzalanan tutanağın bir nüshasının mükellef veya vekiline derhal verileceği ifade edilmiştir. Geri kalan iki nüshanın biri gereği yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Üçüncü nüshası ise, uzlaşma komisyonunda oluşturulan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmına "Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda .../.../...tarihinde tebliğ aldım." ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ işlemi gerçekleştirilir (Uzl. Yön. m.10/8). Düzenlenen tutanağın bir nüshasının uzlaşma talebinde bulunana verilmesi tebliğ hükmündedir. Bu itibarla düzenlenen tutanağın ilgiliye ayrıca tebliği gerekmez. İhbarname çıkarılmış da olsa, herhangi bir hüküm ifade etmez (Özbalcı, 2006: 1016). Buna göre, bu tutanak bir anlamda tahakkuk fişi niteliği taşır (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2007: 232) ve ödeme süresi tutanakta yazılı tarihe göre hesaplanır (Özyer, 2018: 1153).

1.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Yönetmeliğin 10 uncu maddesinin 9 uncu fıkrası parantez içi hükmünde, iki ayrı durumundan birinin ortaya çıkması halinde uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağını kabul etmektedir. Buna göre;

- Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi,
- Komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet

⁵ Dnş. 3.D., 27.05.1999 tarih ve E: 1998/3766, K: 1999/2187 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde, tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Mükellefin davete icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi durumunda, ilgiliye tanınacak 15 günlük ek dava açma süresinin işleyebilmesi için tutanağın mükellefe tebliğine ihtiyaç vardır. Bu hallerde tutanağın iki nüshasının ilgili vergi dairesine gönderileceğinin söylenmesinden, tebligatın vergi dairesince yapılacağı anlaşılmaktadır. Uzlaşma komisyonunca düzenlenen tutanağın işlevi, uzlaşmanın temin edilememiş olduğu hususunun tespiti ise de, bu karar uzlaşma komisyonunun tek yanlı iradesi ile tesis ettiği kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Bu itibarla bu idari işlem de aynı nitelikteki diğer işlemler gibi iptal davasına konu edilebilir.⁶

1.3. Uzlaşmanın Vaki Olmaması

Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin son fıkrasının parantez içi hükmüne göre, komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi, uzlaşmanın vaki olmaması hali olarak gösterilmiştir. Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır. Uzlaşma görüşmelerinde, talep sahibinin görüş ve açıklamaları ile komisyonun görüşünün aynı yönde olmaması durumunda ortaya çıkan görüş farklılığından dolayı uzlaşma gerçekleşmeyebilir. Sonuç olarak, komisyon teklifinin ilgilice kabul edilmemesi durumunda uzlaşma vaki olmamış sayılır (Erdem, 2007: 176; Özyer, 2018: 1153).

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda komisyon, nihai teklifini tutanağa geçirir. Adı geçen fıkranın son cümlesine göre, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın düzenlenmiş olması, uzlaşma imkanının kalmadığı anlamına gelmemektedir. 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme uyarınca talep sahibi isterse, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak düzenlenmesine rağmen, dava açma süresinin son gününe kadar, komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirebilir. Bu durumda, dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir. Dolayısıyla uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda komisyonun nihai teklifini haiz tutanak, dava açma süresince muhatabın katılımı ile kesinleşebilecektir. Bu yönü ile komisyonun nihai teklifi, dava açma süresinin sonuna kadar geçerli olan ucu açık bir icap niteliğindedir. Mükellef veya ceza muhatabının bu icabı kabul etmesi durumunda uzlaşma sağlanmış olacaktır (Erdem, 2007: 176). Uzlaşmanın, dilekçenin verildiği tarihte vaki olmuş sayılması gecikme faizinin hesaplanacağı sürenin tespiti bakımından da önem arz etmektedir (Özyer, 2018: 1153).

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda düzenlenmesi gereken tutanağın hukuki niteliği, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması durumunda düzenlenmesi gereken tutanaktan farklıdır. Uzlaşmanın temin edilemediği durumda düzenlenen tutanak, gerçekte tek taraflı, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmasına karşın, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda düzenlenen tutanak, uzlaşma görüşmelerine katılan tarafların yani uzlaşma komisyon ile talep sahibinin uzlaşma konusundaki olumsuz iradelerini gösteren bir durum tespit belgesidir. Bunun sonucu olarak, uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına ilişkin tutanak idari dava konusu yapılabilirken, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda düzenlenen tutanağa karşı dava açılması mümkün değildir (Candan, 2006: 337).

2. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMANIN SONUÇLARI

2.1. Uzlaşmanın Vaki Olmasının Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda, mükellef veya ceza muhatabı ile vergi idaresinin uzlaşmaya varmalarının, talep sahibinin dava ve cezalarda indirimde (VUK. m.376) bulunma hakkı üzerinde olumsuz etkileri bulunduğu gibi, vergi idaresinin de dava (takdir komisyonları kararına karşı) ve yeniden vergi incelemesi yapma hakları üzerinde olumsuz etkileri bulunmaktadır. Ayrıca, VUK'nun

⁶ Dnş. 7.D., 8.03.1989 tarih ve E: 1986/737, K: 1989/541: Uzlaşmanın temin edilememiş sayılmasına dair uzlaşma komisyonu kararının idari davaya konu edilebileceği (Candan, 2006: 338, dp.309).

Ek 8/1 inci maddesine göre, uzlaşılan vergi ve/veya vergi cezasının ödeme zamanları hakkında da özel bir hüküm yer almaktadır. Aşağıda uzlaşmanın vaki olmasının talep sahibi ile vergi idaresi yönünden sonuçları ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.1.1. Uzlaşma Talebinde Bulunan Açısından

2.1.1.1. Dava ve Şikâyetle Bulunma Hakkı Üzerindeki Etkisi

Uzlaşmanın vaki olmasının dava açmaya etkisi, talep sahibinin uzlaşma başvurusuna konu ettiği ve uzlaştığı vergi ve/veya vergi cezasına karşı, daha önce dava açmış olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Yapılan tarhiyat ve ceza kesme işlemine karşı dava açılmış olması, süresi içinde olmak kaydıyla uzlaşmaya başvurmaya engel değildir. Bu durumda açılmış bulunan davanın, Ek 7 nci maddenin 2 nci fıkrası uyarınca; uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmemesi, uzlaşma görüşmeleri neticelenmeden incelenip karara bağlanması durumunda ise, verilen kararın hükümsüz sayılması gerektiği ifade edilmişti. Uzlaşmanın vaki olmasıyla yani vergi idaresi ile talep sahibinin anlaşılma aralarındaki uyumsuzluğu sonlandırmalarıyla, vergi mahkemesince, davanın konusunun kalmamış bulunması sebebiyle yargılamanın sona erdirilmesi gerekmektedir (Candan, 2006: 359).⁷ Nitekim, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının ikinci cümlesinde, “Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır.” denilerek, açılmış bulunan davanın sonlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve/veya cezanın dava konusu edilemeyeceği hususu Ek 7 nci maddesinin üçüncü fıkrasında açık bir biçimde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu fıkra göre, “Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.” Buna göre;

- Yapılan tarhiyat ve kesilen cezayı uzlaşma konusu yapan ve uzlaşan talep sahibi, uzlaşma konusu yaptığı bu vergi ve cezaya,

- Yapılan tarhiyat ve kesilen cezayı uzlaşma konusu yapan ancak bunlardan biri üzerinde uzlaşan talep sahibi, hem vergiye, hem de cezaya,

- Adına sadece ceza kesilen talep sahibinin uzlaştığı cezaya karşı dava açması mümkün değildir.

Dolayısıyla, yapılan tarhiyat ve/veya kesilen cezayı uzlaşma konusu yapan ve idare ile uzlaşan mükellefin bu vergi veya cezayı dava konusu etmesi mümkün değildir. Bu durum, açık yasa hükmü yanında, uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve/veya vergi cezası ile doğan uyumsuzluğun, karşılıklı görüşme ve pazarlık yöntemiyle sona erdirilmesinin de bir sonucudur. Mükellef ile vergi idaresinin aralarında anlaşarak sona erdirdikleri uyumsuzluğun daha sonra yeniden canlandırılması ve idari davaya konu edilmesi, imzalarıyla gerçekleşen anlaşmaya aykırıdır (Candan, 2006: 361-362; Aliefendioğlu, 1978: 12; Bayraklı, 1998: 31; Erol, 2001: 54-55). Nitekim Danıştay da bununla ilgili olarak vermiş olduğu bir kararda⁸; “...uzlaşma için belirlenen günde yapılan görüşmeler sonucunda vergilerin bir kısmı, cezaların ise tamamı kaldırılmak suretiyle uzlaşmanın vaki olduğu ve bu hususun bir tutanakla tespit edildiği taraflar arasında tartışmasızdır. Bu durumda yükümlünün başvurusu üzerine uzlaşma vaki olduğuna göre, artık bu konuda her hangi bir şekilde dava veya

⁷ Dnş. 4.D., 12.10.1990 tarih ve E: 1988/642, K: 1990/2739 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

⁸ Dnş. 4.D., 25.01.1989 tarih ve E: 1988/1461, K: 1989/386 (www.danistay.gov.tr); Aynı yöndeki kararlar için bak., Dnş. 9.D., 20.06.1991 tarih ve E: 1990/2437, K: 1991/2424; Dnş. 3.D., 20.09.1995 tarih ve E: 1994/3105, K: 1995/2514 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

şikayet yoluna gidilmesi mümkün olamaz ...” diyerek uzlaşmaya varılmasından sonra mükellefin yeniden uyumsuzluk çıkarıp bunu dava konusu edemeyeceğine hükmetmiştir.

Sözü edilen fıkranın parantez içi hükmü uyarınca, vergi ve vergi cezasından yalnızca biri üzerinde uzlaşmaya varılması durumunda, uzlaşılmayan vergi veya vergi cezasına karşı da dava açılmayacaktır (Tosuner ve Arıkan, 2003: 80; Kocahanoğlu, 1983: 517; Ela ve Kelecioğlu, 2000: 104). Bu konuda DVDDGK vermiş olduğu bir kararda, “Uzlaşma müessesesinin amacı uyumsuzlukları kısa sürede ve yargıya intikal ettirmeden sonuçlandırmaktır. Bu nedenle kanunun Ek 7 nci maddesinde; yükümlü veya ceza muhatabının ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açabileceği, vergi veya cezadan birisi üzerinde uzlaşma sağlanmışsa, verginin veya cezanın dava konusu yapılamayacağı...”⁹ sonucuna ulaşmıştır.

Sözü edilen fıkrada uzlaşmaya varılması halinde dava açılmayacağı hüküm altına alınmışsa da uzlaşma tutanağında veya uzlaşmaya konu vergi ve/veya vergi cezasının dayanağı olan inceleme raporu veya takdir komisyonu kararında VUK’nun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde belirtilen türde bir vergi hatasının bulunması durumunda, vergi hataları için öngörülen prosedür işletilmek suretiyle hatanın giderilememesi durumu söz konusu olursa bunun dava konusu yapılması mümkündür.

2.1.1.2. Cezalarda İndirim Hakkı Üzerindeki Etkisi

Vergi Usul Kanunu’nun 376 ncı maddesi uyarınca mükellefler; ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler dolayısıyla kesilen vergi cezalarından, vergi aslı ve cezasını dava konusu yapmaksızın bunları kanunda öngörülen şartlarda ve sürede ödemeleri koşuluyla, cezalarda belli oranlarda indirim imkanından yararlanabilmektedirler.

Mezkur maddenin birinci fıkrası, 07.12.2019 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,

2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i, indirilir.”.

Uzlaşmanın vaki olmasının cezalarda indirim hakkı üzerindeki etkisi, VUK’nun “Uzlaşma ve cezalarda indirim” başlıklı Ek 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu Ek madde de, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yine bu Kanunun değişikliğe gittiği ve yukarıda yer alan

⁹ DVDDGK., 19.03.1993 tarih ve E: 1992/118, K:1993/30 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim); yine aynı yönde, Dnş. 9.D., 12.10.2004 tarih ve E: 2002/1418, K: 2004/4880; Aynı ihbarnamede vergi aslıyla birlikte tebliğ edilen ceza hakkında uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, vergi aslının da kesinleşmiş olacağı hk. (www.danistay.gov.tr); Dnş. 9.D., 23.09. 1987 tarih ve E: 1986/2266, K: 1987/2578: Sadece vergi cezasının uzlaşma başvurusuna konu edilip üzerinde uzlaşılması halinde, vergi asıllarının da dava konusu edilemeyeceği, (Dnş. Der., Sayı: 70/71, s.508-509); Bununla birlikte Dnş. 3.D., 17.03.1987 tarih ve E: 1986/2517, K: 1987/733 (Özbalcı, 2006: 1033); “...Kollektif şirketlerde ise ortakların her birinin ayrı ayrı vergi mükellefi, şirketin ise ceza muhatabı bulunduğu, gerçek kişiler olan ortaklarla tüzel kişi olan şirketin iradelerinin birbirinden bağımsız düşünülmesi gerektiği, böyle olunca, tüzel kişinin ceza ile ilgili olarak şu ya da bu biçimde ortaya çıkan iradesinin ortakların vergi asılları yönünden ortaya çıkan iradelerini de bağlayacağını düşünülemediği; dolayısıyla şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezada uzlaşmaya varılmış olması, ortakların adlarına salınan vergi asıllarını uzlaşma vaki olmaması nedeniyle dava etme haklarını ortadan kaldırmayacağından aksi yönde verilen mahkeme kararında Ek 7. madde hükmüne uyarlık bulunmamaktadır.” diyerek kollektif şirket ortaklarının özel durumuna istinaden dava açılacağına hükmetmiştir.

VUK'nun yeni 376 ncı maddesiyle bağlantılı ve paralel olarak değişikliğe gidilmiştir. Değişiklik öncesi mezkur madde tek fıkradan oluşmaktayken yapılan değişiklikle fıkra sayısı ikiye çıkarılmıştır. Değişiklik öncesi mezkur maddede, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı madde hükümlerinin; hakkında 376 ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için ise uzlaşma hükümlerinin uygulanamayacağını öngörmekteydi. Yapılan değişiklikle Ek 9 uncu maddenin birinci fıkrası; "Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz." şeklindedir. Bunun anlamı, üzerinde uzlaşılan cezaya, 376 ncı maddenin 2 nolu bendinde belirtilen şekil ve şartlara uyulması ve/veya bunların gerçekleşmesi halinde bu bentte belirtilen oranda indirim uygulanacağıdır. Yapılan düzenlemeyle uzlaşma talebinde bulunan ve idareyle uzlaşan mükellef veya vergi sorumlusunun, uzlaşma tutanağında belirtilen vergi veya vergi farkını ve üzerinde uzlaşılan vergi ziyai cezasının %75'ini aşağıda açıklanacak olan ek 8 inci maddede belirtilen sürelerde ödemesi durumunda, geri kalan vergi ziyai cezasının %25'i indirilecek diğer bir ifadeyle bu cezadan da kurtulmuş olacaktır. Kanunun lafzından, idareyle uzlaşan mükellef veya vergi sorumlusunun bu %25'lik vergi ziyai indiriminden faydalanabilmesi için 376 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinden farklı olarak vergi dairesine başvurması ve/veya talepte bulunmasına gerek olmayıp, indirim otomatikman gerçekleşecektir. Değiştirilmiş Ek 9 uncu maddenin ikinci fıkrasında ise; "Hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur." hükmü yer almaktadır.

Yasal düzenlemeye bakıldığında, vergilendirme sürecinde uyuşmazlık konusu edilebilecek idari işlemlerin, idari aşamada çözümlenerek kesinliğe kavuşturulması bakımından cezalarda indirim kurumu, uzlaşmaya alternatif bir yöntemdir. Dolayısıyla vergi cezası için uzlaşma ve cezalarda indirim seçeneklerinin birlikte uygulanması kural olarak mümkün değildir. Ceza muhatabı, uzlaşma görüşmeleri sonucunda teklif edilen ceza tutarını, cezalarda indirim tutarı ile mukayese ederek değerlendirecek ve cezalarda indirim tutarı daha fazla ise, uzlaşma talebinden vazgeçerek ceza indirimi talebinde bulunabilecektir. Dolayısıyla aynı ceza için hem uzlaşma hem de ceza indirimi talep etmek mümkün değildir (Bilici, 2018: 154). Bu bağlamda, VUK'nun 376 ncı maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca cezalarda indirim hakkından yararlanılması durumunda da aynı konuya ilişkin olarak uzlaşma isteminde bulunulamayacaktır.

Bu konuda özellik taşıyan bir durum da, mükellefin süresi içinde hem VUK'nun 376 ncı maddesi hükümlerine göre cezalarda indirim, hem de uzlaşma isteminde bulunması durumunda öncelikle hangi istemin esas alınacağına ilişkindir. Kanunda bu konuda açık bir hüküm olmamakla birlikte idare verdiği bir muktezada; uzlaşma hükümlerinin ruhu ve konuluşundaki amacı göz önünde bulundurarak uzlaşmaya öncelik tanınması gerektiği sonucuna varmıştır.¹⁰ Benzer şekilde verilen diğer bir muktezada da; VUK'nun 376 ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim talebinde bulunan ceza muhatabının bu talebinden vazgeçerek yasal süresi içinde müracaat etmesi durumunda uzlaşma hükümlerinden yararlanmasına engel bir durum bulunmadığı ifade edilmiştir.¹¹ Ancak ceza muhatabı uzlaşmaya vardıktan sonra, kanunda öngörülen süre içinde kalsa dahi uzlaşmadan vazgeçip cezalarda indirim talep edemeyecektir.

2.1.2. Vergi İdaresi Açısından

Uzlaşmanın vaki olmasının vergi idaresi açısından, uzlaşmaya konu olan takdir komisyonu kararına karşı dava açma hakkı ile vergi incelemesinde bulunma hakkı üzerinde etkileri bulunmaktadır.

¹⁰ Maliye Bakanlığı'nın 25.12.1985 tarih ve 1-24475-4048/82947 sayılı muktezası (Öztaş, 2004: 123).

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.07.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/EK:1-12*5286 sayılı muktezası (Erdem, 2007: 63, dp.65).

Vergi Usul Kanununun “Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar” başlıklı 377 nci maddesinin ikinci fıkrasında; vergi dairesinin, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşısı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezalarının, tahakkuk edecek diğer bir ifadeyle ödenecek miktarları konusunda vergi idaresinin mükellef veya ceza muhatabı ile anlaşmasıdır. Uzlaşma tutanaklarının kesinliği ile, tarafların anlaşması neticesinde ortaya çıkan durum, hem mükellefi veya ceza muhatabını hem de vergi idaresini bağlamaktadır. Dolayısıyla tarafların uzlaşma tutanağında belirtilen hususlara karşı dava ve şikayette bulunma hakkı bulunmamaktadır (Kırbaş, 2018: 196; Bayraklı, 1998: 31; Erol, 2001: 57; Arslan, 1997: 96). Takdir komisyonu tarafından matrahın takdir olunması ve bu matraha dayanarak vergi idaresinin mükellefe yaptığı tarhiyat ve kestiği ceza üzerinden uzlaşmaya varılması durumunda bu uzlaşma, uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin matrahını da kapsadığından, vergi idaresinin artık bu matrahın az olduğundan dolayı dava açması mümkün değildir (Candan, 2006: 370; Kumrulu, 1989: 18-20; Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2019: 457-458; Karakoç, 2019: 595; Bayraklı, 1998: 31). Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı’na göre; “Takdir komisyonu tarafından takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve vergi cezası hakkında, uzlaşma sağlanması halinde takdir edilen matrahın azlığından söz edilerek artırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın incelenmesi olanağı bulunmamaktadır.”¹²

Uzlaşmanın vaki olması, vergi idaresinin inceleme yetkisini de etkilemektedir. VUK’nun Ek 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasındaki dava açılmayacağı veya hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı ile ilgili yasaklama, fıkra da açık bir biçimde ifade edildiği üzere, “*üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar*”dır. Vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında uzlaşmanın sağlanması halinde ihtilaf konusu olayla ilgili olarak hukuki kesinlik temin edilir. Bu kesinlik mükellef veya ceza muhatabı kadar vergi idaresi için de geçerlidir. Bu bağlamda idarenin ihtilaf konusu olaya yönelik dava açma yoluna gitme imkanı ile birlikte, aynı konuya ilişkin inceleme ya da takdir yolu ile yeni bir hukuki durum yaratma imkanı da bulunmamaktadır (Erdem, 2007: 57). Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi idaresinin yeniden vergi incelemesi yapamayacağı ile ilgili yasaklama, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlarla sınırlı olacaktır. Bu itibarla doktrinde de haklı olarak dile getirildiği üzere, uzlaşma başvurusuna konu edilen ve üzerinde uzlaşılan verginin tarh yöntemine ilişkin başka bir sebepten dolayı, vergi idaresinin yeniden vergi incelemesi yapmasına ve bu inceleme neticesine göre vergi tarh etmesine yasal bir engel bulunmamaktadır (Candan, 2006: 371; Erdem, 2007: 57; Şengöz, 1998: 17-19). Ancak Danıştay’ın uzlaşmanın vaki olmasından sonra vergi idaresinin yeni bir vergi incelemesi yapıp yapamayacağı ile ilgili vermiş olduğu kararlarda bir birliğin olduğu söylenemez.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen bir kararda; “...aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşünülemez. İdare, her zaman, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır. ... Aynı döneme ilişkin olmakla birlikte, daha önce uzlaşılan vergi ve ceza ile farklı maddi ve hukuki nedenlere dayanan tarhiyata konu olan bu davada, işin esasının incelenmesi gerekirken, aynı dönem için yeniden inceleme ve vergilendirme işlemi yapılamayacağı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.”¹³ şeklinde bir görüşe ulaşılmıştır. Kararda ifade

¹² Dnş., İBK., 02.07.1985 tarih ve E: 1985/5, K: 1985/4, (Özbalcı, 2006: 1034); Dnş. 7.D., 10.06.1993 tarih ve E: 1992/1507, K: 1993/2522 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

¹³ DVDDGK, 13.06.2003 tarih ve E: 2002/592, K: 2003/333 (www.danistay.gov.tr); benzer şekilde Dnş. 3.D., 20.10.2005 tarih ve E: 2004/852, K: 2005/2230; “Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir. Uzlaşma, uzlaşmaya konu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle ortadan kaldıracığı için yukarıda açıklanan maddede de öngörüldüğü üzere uzlaşmada taraf olan idare, söz konusu matrahın miktarı konusunda uyuşmazlık yaratamayacaktır. Ancak bu hususun,

edildiği üzere, uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı, her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğinde bulunduğu; üzerinde uzlaşılan tarhiyatın ve bu tarhiyata göre kesilen vergi ziyayı cezasının dayanağı olan matrahın tespitinde dikkate alınan maddi ve hukuki nedenlerden başka bir durumun tespiti halinde, vergi idaresinin yeniden incelemede bulunarak gerekli tarhiyatı yapabilmesi gerekir. Zira vergi idaresinin vergi incelemesine dayanarak yaptığı bu ek tarhiyatın dayanağı, uzlaşmada dikkate alınan tarhiyatın dayanağı olan maddi ve hukuki nedenler değildir.¹⁴ Bu itibarla, DVDDGK tarafından verilen, aynı döneme ilişkin olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin dayandığı hukuki nedenlerin dışında saptanan başka bir nedenin varlığı halinde, vergi idaresinin incelemeye dayanarak yeni bir tarhiyat yapabilme olanağına sahip olduğu yönündeki kararının yerinde olduğu inancındayız.

Danıştay tarafından verilen bir kısım kararlarda ise, uzlaşmaya varıldıktan sonra, vergi idaresini aynı dönem için yeniden vergi incelemesine girişip yeni bir tarhiyat ve ceza kesme yoluna gidilemeyeceği ifade edilmektedir. Bu konu ile ilgili olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararda; "...kanunun amacı gözönünde tutulduğunda, vergi incelemesiyle tespit edilen matrah üzerinden tahakkuk eden vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinden yapılan uzlaşmanın söz konusu matrah ile ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracığının kabulü gerektiği, uzlaşma ile yükümlünün salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uyuşmazlık yaratmayacağı kabul edildiğine ve bu konuda açık kanun hükmü nedeniyle herhangi bir tereddüt bulunmadığına göre, uzlaşmada taraf olan idarenin de dönem vergisi üzerinde uzlaşıldıktan sonra aynı dönem hakkında inceleme yaparak matrah belirlenmesinin uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşeceği, bu durumda, uzlaşma ile mükellef veya adına ceza kesilen için yasada öngörülen kesinlik şartı aynı zamanda işlemi tesis eden idare içinde geçerli olduğundan üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza ödendikten sonra cezanın kaçakçılığa dönüştürülmesine ilişkin işlemde mevzuata uyarlık görülmediği"¹⁵ yönünde hüküm tesis etmiştir. Danıştay'ın, uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlarla, vergi idaresinin uzlaşmanın vaki olmasından sonra yaptığı ikinci vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkan yeni tarhiyatın maddi ve hukuki dayanaklarını karşılaştırmadan, uzlaşma tutanaklarının kesinliğinden hareketle yeni bir vergi incelemesi yapılamayacağı yönünde vermiş olduğu bu tür kararların yerinde olmadığına inanıyoruz.¹⁶

aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde, uzlaşmanın idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşünülemez." (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

¹⁴ Maddi ve hukuki nedenlerin aynı olup olmadığı ile ilgili Şengöz, 1998: 17'de; "...İlk vergi incelemesinde matrah veya matrah farkı örneğin belgesiz emtia satışından doğmuş ise ve yapılan bir karşıt vergi incelemesi sırasında da sahte fatura kullanıldığı tespit edilmişse, ikinci incelemede bulunan matrah farkı, önceki matrah veya matrah farkının aynı olmayıp, sebebi (konusu, kaynağı), unsurları ve oluşum biçimi itibarıyla farklıdır." Dolayısıyla uzlaşmanın dayanağı olan maddi ve hukuki sebepler ile sonradan yapılan inceleme neticesi ortaya çıkan ek tarhiyatın dayanağı olan sebepler farklı olduğundan ek tarhiyat yapılabilecektir.

¹⁵ Dnş. 9.D., 09.10.2003 tarih ve E: 2000/4207, K: 2003/4771 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim); Dnş. 4.D., 25.11.1998 tarih ve E: 1997/4651, K: 1998/4546: "Kanunun amacı göz önünde tutulduğunda, vergi incelemesiyle tespit edilen matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinde yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili uyuşmazlığı tümüyle, kesin olarak ortadan kaldıracığı kabul edilmelidir. Uzlaşma ile yükümlünün salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uyuşmazlık yaratamayacağı kabul edildiğine ve bu konuda açık kanun hükmü nedeniyle herhangi bir tereddüt bulunmadığına göre, bu uzlaşmada taraf olan idarenin dönem vergisi üzerinde uzlaşıldıktan sonra aynı dönem hakkında inceleme yaparak matrah belirlemesi uzlaşma ile sağlanmak istenen amaca aykırı düşer."; Dnş. 4.D., 22.06.1998 tarih ve E: 1998/93, K: 1998/2768; Dnş.4.D., 13.03.2003 tarih ve E: 2002/3936, K: 2003/611 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim); Dnş.9.D., 28.06.1994 tarih ve E: 1993/3025, K: 1994/3048: İnceleme yapılması sonucu tarh edilen vergi ve cezaların uzlaşmaya varılmak suretiyle ödenmesi halinde, aynı dönem işlemlerinin yeniden incelemeye tabi tutularak tarhiyata konu yapılamayacağı. (www.danistay.gov.tr).

¹⁶ Danıştay'ın bu yöndeki kararlarına katılmadığını dile getiren Erdem, 2007: 59, dp.61'de; "...Nitekim, uzlaşmanın konusu, idarece tarh edilen vergi ya da kesilen ceza olmakla birlikte, sonuç olarak ortaya konulan tespitlerdir. Diğer bir ifade ile idarece yapılan işlemler sonucunda ortaya konulan vergi ve cezalardır. Dolayısıyla, somut veriler üzerinde uzlaşılmış olması, bu verilerin ilgili olduğu vergilendirme döneminin tamamının inceleme dışında tutulması için geçerli bir gerekçe olamaz. Nitekim, uzlaşma, üzerinde uzlaşılan konuları ve bu bağlamda somut olayları kesinleştirerek idare

2.1.3. Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezanın Ödenmesi

Uzlaşmanın vaki olması durumunda üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya cezanın ödeme zamanı ile ilgili düzenleme, VUK'nun Ek 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Söz konusu fıkra göre; uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda vergi ve/veya cezalar, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Aynı yöndeki düzenleme, Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Ödeme Zamanı" başlıklı 15 inci maddesinde de yer almaktadır. Uzlaşma sonucunda üzerinde uzlaşılan vergi borcu ile vergi ziyayı cezası, uzlaşılan oran ölçüsünde sona ermektedir (Oktar, 2017: 159; Bilici, 2018: 154).

Birinci ihtimalde ödemenin, verginin kanuni ödeme zamanında, yapılması gerektiğidir. Vergiler için kanuni ödeme zamanı, her bir vergi için kanununda gösterilen süredir (VUK. m.111/1). Vergi cezaları için ise, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren işleyecek olan bir aylık süredir (VUK. m.368). İkinci ihtimalde ise ödemenin, tutanağın tebliğinden itibaren bir ay içerisinde yapılması gerekir. Bu bir aylık sürenin işlemesi için ödeme süresinin tamamen geçirilmiş olması gerekmez; kanuni ödeme süresi kısmen geçirilmiş olsa dahi bu bir aylık süre, tebliğden itibaren yeniden hesaplanacaktır (Candan, 2006: 374). Söz konusu fıkra açıkça belirtildiği üzere, kanuni ödeme süresi geçmiş olan vergi ve cezaların ödeme süresi, uzlaşma tutanağının tebliği ile belli olduğundan ayrıca ihbarname gönderilmesine gerek yoktur (Özbalcı, 2006: 1019; Ürel, 1999: 81; Tosuner ve Arıkan, 2003: 80; Ela ve Kelecioğlu, 2000: 112; Sonsuzoğlu, 2001: 81). Dolayısıyla vergi dairesinin ihbarname çıkarması, ödeme süresinin belirlenmesine etkisi olmayacaktır.

VUK'nun 112/b-2 uyarınca, uzlaşılan vergi miktarına, verginin kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı veya uzlaşmanın vaki olmaması üzerine düzenlenen tutanağa komisyonca geçirilen nihai teklifin, Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin son fıkrası uyarınca kabul edildiğinin vergi dairesine dilekçe ile bildirildiği tarihe kadar geçen süre için, 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.¹⁷ Uzlaşılan vergiler, uzlaşma tutanağının düzenlenmesinden önce ödenirse, gecikme faizi normal vade tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar olan süre için hesaplanır (Pehlivan, 2002: 80). Bu şekilde hesaplanan gecikme faizinin de üzerinde uzlaşılan vergi ile birlikte öngörülen süre içerisinde ödenmesi gerekir.

Gecikme faizi, uzlaşma kapsamı dışında olup uzlaşılan vergi aslı üzerinden hesaplanmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019: 289). Uzlaşma görüşmelerinde komisyonların önlerine gelen somut olayın özelliklerine göre salınan vergi aslını genel olarak % 5-10, ceza tutarını ise %90-95 oranında indirdikleri görülmektedir (Bilici, 2018: 156; Gül, 2007: 54). Özellikle eski yıllar ile ilgili üzerinde uzlaşılan vergilerde gecikme faizlerinin, vergi aslını iki ya da üç kat aştığı görülmektedir. Görüşmeler neticesinde yetkili komisyonun uzlaşma konusu vergide teklif ettiği tutar ve bu tutar üzerinden hesaplanacak vergi cezası ile gecikme faizi toplamının yüksekliği uzlaşmanın vaki olmaması neticesini ortaya çıkarabilmektedir (Demir, 1988: 41). Uzlaşma kurumundan beklenen amacın yani taraflar arasındaki uyuşmazlığın kısa sürede halli ve kamu alacağının bir an önce tahsili açısından gecikme faizinin de uzlaşma kapsamına alınmasının faydalı olacağı ifade edilmektedir (Sakal ve Alpaslan, 2007: 30; Demir, 1988: 42-43; Irmak ve Hanedan, 2007: 238-239). Her ne kadar vergi aslı üzerinden dolaylı olarak gecikme faizinde de uzlaşılabılır (Bahar, 2002: 162) denilse de uzlaşma komisyonları genellikle vergi aslında indirim yapmamakta veya az miktarda indirim yapmaktadır.

ve yükümlüyü bu yönden tekrar karşı karşıya getirmemeyi sağlar." diyerek uzlaşmanın, tarafları bağlayıcılığının ortaya konulan somut verilerle sınırlı olduğunu ifade etmektedir.

¹⁷ Dnş. 4.D., 23.10.2002 tarih ve E: 2001/4878, K: 2002/3323: Uzlaşılan tutarlar için uzlaşma gününe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmasının yasa hükmü gereği olduğu hk. (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın yukarıda belirtilen süreler içinde ödenmemesi uzlaşmayı hükümsüz kılmaz (Aksoy, 1999: 145; Aliefendioğlu, 1978: 13; Akköy, 1981: 10; Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2007: 233; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019: 289; Ürel, 1999: 81; Demir, 1988: 43). Vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza için 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre işlem yapılır (Aliefendioğlu, 1978: 13; Aksoy, 1999: 145).¹⁸ Uzlaşma kurumunun getirilişi ile ilgili kanun gerekçesine bakıldığında uzlaşmanın amacının; vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasındaki uyuşmazlığı bir an önce sonlandırmak, vergi alacağını vaktinde hazineye intikal ettirmek ve yargının yükünü hafifletmek olduğu görülür. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın öngörülen sürelerde ödenmemesi halinde uzlaşma kurumu ile amaçlanan vergi alacağının bir an önce tahsili hususu gerçekleşmemiş olacaktır. Bu durumda uzlaşma kurumu, tek yönlü işleyen bir sistem haline dönüşmektedir. Zira, uzlaşma neticesinde talep sahibi uzlaşmadan beklediği faydayı sağlayarak indirilmiş vergi ve/veya cezanın borçlusu olmakta, buna karşılık vergi idaresi, alacağını bir an önce tahsil etme imkanına kavuşmamış olmaktadır (Demir, 1988: 43; Okur, 1995: 99). Üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya cezanın öngörülen sürede ödenmemesi durumunda vergi idaresinin 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işlem ve takibat yapması ve uzlaşma talebinde bulunan ile bir daha karşı karşıya gelmesi; uzlaşma ile taraflar arasındaki ihtilafın bir an önce neticelenmesi amacını da zedelemektedir. Bu bağlamda, vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne hizmet eden pişmanlık ve ıslah (VUK. m.371) ile cezalarda indirim kurumunda (VUK. m.376) olduğu gibi, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın öngörülen sürede ödenmemesi halinde uzlaşmanın geçersiz sayılacağı yönünde bir hükme yer verilmesinin, uzlaşma ile gerçekleştirilmek istenen amaca daha uygun olacağı haklı olarak dile getirilmektedir (Demir, 1988: 44-45; Okur, 1995: 99).

Talep sahibinin üzerinde uzlaştığı vergi ve/veya ceza için vergi idaresinden, 6183 sayılı Kanuna göre tecil talebinde bulunabilip bulunamayacağı ile ilgili her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Talep sahibinin ödeme güçlüğü çektiği veya ödemeyi yapması halinde zor duruma düşeceği anlaşılıyorsa 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil talebinde bulunabileceği düşüncesindeyiz.

2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesinin Sonuçları

Uzlaşma başvurusunda bulunmasına rağmen, mükellef veya ceza muhatabının veya bunların resmi vekaleti haiz vekillerinin toplantı çağrısına uymaması, çağrıya uyup uzlaşma toplantısına katıldığı halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumları olarak kabul edilen uzlaşmanın temin edilememiş sayılması ile uzlaşma görüşmeleri sonunda komisyon teklifinin talep sahibince kabul edilmemesi olarak nitelenen uzlaşmanın vaki olmaması durumu (Uzl. Yön. m.10), sonuç ve etkileri bakımından benzerlik göstermektedir. Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmamasının talepte bulunanın uzlaşma, dava açma ve cezada indirimde bulunma hakkı üzerinde bazı etkileri bulunmaktadır. Ayrıca uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması durumlarında üzerinde uzlaşılmayan vergi ve cezanın ödeme zamanı da ayrıca hüküm altına alınmıştır (VUK. m. Ek 8/2; Uzl. Yön. m.15/b).

2.2.1. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesinin Uzlaşma Hakkı Üzerindeki Etkisi

Vergi Usul Kanununun Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrası, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı hükmünü içermektedir. Benzer yöndeki bir hüküm de Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin 9 uncu fıkrasında yer almaktadır. Ancak söz konusu Yönetmelik fıkrasında, uzlaşmanın vaki olmaması durumuna değinmemekte sadece uzlaşmanın temin edilememesi halinde aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı ifade edilmektedir. Yönetmeliğin bu düzenlemesi, kanunla getirilen uzlaşmanın vaki olmaması halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı hükmünü

¹⁸ Dnş. 4.D., 31.05.1988 tarih ve E: 1987/3959, K: 1988/2208: Yargı yerlerinde ihtilaf yaratmadan, süresi içinde uzlaşma isteminde bulunarak uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşılan miktarın mükelleften ödeme emri ile istenebileceği. (Okur, 1995: 98).

etkisiz kılmaz (Candan, 2006: 373). Dolayısıyla gerek uzlaşmanın vaki olmadığı gerekse uzlaşmanın temin edilemediği her iki durumda da talep sahibi aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacaktır.

VUK'nun Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenleme ile Yönetmeliğin 10 uncu maddesinin 9 uncu fıkrasında yer alan düzenlemenin farklılığı, Ek 1 inci maddenin sözü edilen yasaklamayı takip eden cümlesi ile Yönetmeliğin sözü edilen maddesinin 10 uncu fıkrasında tam anlamıyla olmasa da bir anlam bulmaktadır. 4369 sayılı Kanunla uzlaşma hükümlerinde yapılan değişikliklerden biri de, Ek 1 inci maddenin birinci fıkrasına, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda uzlaşma tutanağına komisyonca nihai teklifin yazılacağı ve uzlaşma talebinde bulunanın dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi durumunda uzlaşmanın sağlanmış sayılacağı hükmünün eklenmesidir. Dolayısıyla uzlaşma talebinde bulunanın, uzlaşma vaki olmasa dahi alttaki başlıkta anlatılacak olan dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılacaktır (Uzl. Yön. m.10/10). Uzlaşma talebinde bulunana ek dava açma süresince tanınan bu imkan, yukarıda sözü edilen madde hükümlerinde açıkça ifade edildiği üzere, talep sahibinin yeniden uzlaşma talebinde bulunabilmesi anlamına gelmemektedir. Bu imkan komisyonca yapılan ve dava açma süresince geçerliliğini koruyan teklifin kabulüdür. Bu itibarla Yönetmeliğin sözü edilen fıkrasında, uzlaşmanın vaki olmaması durumuna değinmeyip, uzlaşmanın temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı açıklaması bir anlam ifade edebilir. Bu dahi yukarıda da ifade edildiği üzere uzlaşmanın vaki olmaması halinde yeniden uzlaşma teklifinde bulunabilmesi anlamında değil Ek 1 inci maddede de açıkça ifade edildiği üzere, ek dava açma süresince komisyonun yaptığı nihai teklifin kabulü şeklinde anlaşılmalıdır.

Uzlaşma Yönetmeliğine göre uzlaşma talebinde bulunanın, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamak istememesi veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi olarak tanımlanan uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, ne VUK'nun Ek 1 inci maddesinde ne de Uzlaşma Yönetmeliğinde komisyonca düzenlenen tutanaklara nihai bir teklifin yazılıp yazılmayacağı ile ilgili bir açıklama yer almamaktadır (Ürel, 2003: 919). Uzlaşmanın, mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesinden dolayı temin edilemediği durumda, komisyon ile mükellef veya vekili bir araya gelip uzlaşma konusunu müzakere etmemektedirler. Bu sebeple düzenlenen tutanağa komisyonun nihai teklif yazması gibi bir durumdan da söz edilemeyecektir. Ancak, mükellefin veya vekilinin uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma tutanağını imzalamak istemediği veya ihtirazi kayıtla imzalamak istediği aşamada, komisyonun bir teklifi söz konusu ise, bu iki durumda dahi komisyonun nihai teklifini tutanağa geçirmesi ve mükellefin bu teklifi ek dava açma süresinin sonuna kadar kabul edebilmesi mümkün olmalıdır. Bu yönde bir düzenlemeye yer verilecek olması halinin uzlaşma ile güdülen amaca uygun olacağı inancındayız.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağı yasağı, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması şeklinde uzlaşma komisyonunca düzenlenen tutanağın, uzlaşma talebinde bulunanın bazı tutumları değerlendirilerek komisyonca alınan tek yanlı bir idari karar olduğundan, bu karara karşı dava açılması ve yargı yerince bu kararın iptal edilmesi durumunda, uzlaşma talebinde bulunana yeni bir görüşmeye çağrı yapılması gerekeceğinden, talep sahibi, bu çağrıya uyarak yeniden uzlaşma görüşmelerine katılabilir (Candan, 2006: 348). Bunun yanında, uzlaşmanın vaki olmadığı veya temin edilemediği durumlarda sonradan, uzlaşmaya konu edilen tarhiyatta VUK'nun 116 ve devamı maddelerinde belirtilen türden bir hatanın yapıldığının vergi dairesince tespit edilmesi ve bu yeni duruma göre işlem tesis edilerek mükellefe tebligat yapılması halinde mükellef veya ceza muhatabı bu yeni duruma istinaden uzlaşma talebinde bulunabilecektir.

2.2.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesinin Dava Hakkı Üzerindeki Etkisi

Yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı dava açma veya uzlaşmaya başvurma noktasında seçimlik bir hakka sahip bulunan mükellefin, uzlaşmaya başvurması fakat idareyle uzlaşmaması, dava açma hakkını olumsuz etkilememektedir. Vergi Usul Kanununun “Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma” başlıklı Ek 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için, uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda dava açma yoluna gidilebileceğini hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin 4 üncü fıkrasının ilk cümlesinde ise; uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabının, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği açık olarak ifade edilmektedir.

Vergi dairesince yapılan tarhiyat ve/veya kesilen cezaya karşı mükellef veya ceza muhatabı, vergi mahkemesinde dava açtıktan sonra fakat 30 günlük uzlaşmaya başvuru süresi içinde kalmak şartıyla uzlaşma talebinde de bulunabilir. Bu durumda yukarıda sözü edilen maddenin ikinci fıkrasına göre, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince davanın incelenmeyeceği, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu kararın hükümsüz olacağı ifade edilmiştir (VUK. m. Ek 7/2). Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan bu davaya, vergi dairesinin durumu yazı ile bildirmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunur (VUK. m. Ek 7/2).

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma başvurusundan önce vergi mahkemesinde dava açmamış olabilir. Uzlaşma görüşmelerinin uzun sürmesi nedeniyle uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın ilgiliye tebliğ olduğu tarihte, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmiş veya dava açma hakkının kullanılmasını güçleştirecek kadar azalmış olması mümkündür (Candan, 2006: 349; Durgun, 2001: 54). Zira uzlaşmaya başvurulmuş olması dava açma süresini durdurmamaktadır. Bu durumu göz önünde bulunduran kanun koyucu, uzlaşmanın vaki olmadığı yönündeki tutanağın tebliğ olduğu tarihte, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden daha az bir süre kalmış bulunması halinde, dava açma süresinin tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzayacağını (VUK. m. Ek 7/4) hükme bağlayarak, mükellef veya ceza muhatabına dava açma hakkını kullanabilmesine olanak sağlayıcı ek dava açma süresi tanımıştır. Dolayısıyla, normal dava açma süresinin uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliği tarihi itibarıyla kısmen veya tamamen geçmiş olması, dava açma hakkını engellememektedir (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 108).

VUK'nun, “Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma” başlıklı ve beş fıkradan oluşan Ek 7 nci maddesi incelendiğinde, maddede uzlaşmanın temin edilememesi (uzlaşma davetine icabet etmeme, tutanağı imzalamama veya ihtirazi kayıtlarla imzalamak isteme) halinde dava açılıp açılmayacağı veya 4 üncü fıkranın ikinci cümlesinde tanınan ek dava açma hakkından yararlanıp yararlanılmayacağı ile ilgili bir açıklama yer almamaktadır. Bu konuda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 23.10.1986 tarihinde almış olduğu kararda; VUK'nun Ek 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, vergi veya cezaya muhatap olanın ancak uzlaşmanın vaki olmadığı takdirde dava açılabilmesine işaret edilmiş olmasının, uzlaşmanın temin edilemediği haller olarak nitelendirilen durumlarda dava açma imkanının bulunmadığı biçiminde yorumlanamayacağı, daha önce dava açılmamış olması durumunda, uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de Ek 7 nci maddede belli edilen koşullarla dava açma yoluna gidilebileceğini karara bağlayarak bu yönde içtihat oluşturmuştur.¹⁹ Dolayısıyla, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi arasında dava açma

¹⁹ Dnş. İBK., 23.10.1986 tarih ve E: 1986/2, K: 1986/2:“...ilgililerin vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 gün içinde hem uzlaşma yoluna hem de dava yoluna başvurabilmelerini mümkün kılan, bu süre içinde uzlaşma yoluna başvurmakla yetinerek dava açmayanlara, uzlaşmaya varılmaması halinde dava açma süresi geçmiş bile olsa, dava açma imkanı tanıyan Kanun koyucunun, uzlaşmaya Ek 5 inci maddede sayılan bu üç halden biri sebebi ile varılmamış olmasını bu ana ilkelere aykırı tuttuğunu ve bu hallerde Ek 7 nci maddede yer alan koşullarla dava açma imkanı tanımadığını söyleyebilmek için açıklanan açık hüküm bulunması zorunludur ve bu yolda açık bir hüküm de yoktur...Öte

noktasında bir fark bulunmamakta olup, her iki durumda da Ek 7 nci maddede belirtilen şekilde dava açabilme imkanı mevcuttur.²⁰ Bu husus Uzlaşma Yönetmeliğinin “Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma” başlıklı 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında; “Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.” şeklinde yinelenmektedir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde, bu konudaki tutanağın ilgiliye tebliğ tarihi, dava açma süresine başlangıç sayılmaktadır. Bu düzenleme ile dava açma süresinin son gününün belirlenmesi amaçlanmaktadır (Karakoç, 2019: 597). Başka bir ifadeyle ek dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın talep sahibince imzalanmış olması yeterli olmamakta, bu tutanağın ayrıca tebliğ edilmesi de gerekmektedir.²¹ Ek dava açma süresi, uzlaşma komisyonu tutanağının uzlaşma talebinde bulunana tebliğ edildiği günü takip eden günden itibaren başlamaktadır. Zira VUK’nun “Sürelerin hesaplanması” başlıklı 18 inci maddesinin 1 inci bendine göre, sürenin gün olarak belli edildiği durumlarda başladığı gün hesaba katılmamaktadır. Dolayısıyla on beş günlük ek dava açma süresinin hesabında; uzlaşma komisyonu tutanağının ilgiliye tebliğ olduğu gün hesaba katılmayacaktır.²²

Uzlaşma talep süresinin adli tatile denk gelmesi durumunda uzlaşma talep süresi, adli tatil süresinden etkilenmemektedir. Ancak ek dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi ile ilgili bir uyuşmazlıkta Danıştay; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun ek 7. maddesinde öngörülen 15 günlük ek dava açma süresi 2577 sayılı Yasanın 7/1. maddesinde belirtilen dava açma süreleri içinde değerlendirilmesi gerektiğinden aynı Kanunun 8. maddesi uyarınca ek dava açma

yandan Ek 7 nci maddenin "müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir." diyen birinci fıkrası hükmünün lafzına dayanarak, uzlaşmanın temin edilememesi halleri olarak belirtilen durumlarda bu fıkra hükmü uyarınca dava açma yoluna gidilemeyeceği sonucuna varmak; aynı yorum şeklinin kullanılması halinde, Ek 6 ncı maddenin "mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz" diyen ikinci fıkrası hükmünün ve Ek 7 nci maddenin "uzlaşma vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz." diyen üçüncü fıkrası hükmünün lafızlarına dayanarak, uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde dava açma yoluna gidilebileceği sonucuna varmayı da gerektirecektir. Bunun gibi, Ek 7 nci maddenin birinci fıkrasındaki "müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir" hükmünü, uzlaşmanın vaki olmaması haline hasren uygulamak, aynı maddenin son fıkrasındaki “uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesine işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur” hükmünü de uzlaşmanın vaki olmaması haline hasren uygulamayı gerekli kılacak, böyle olunca ise; Ek 7 nci maddenin ikinci fıkrası hükmü nedeniyle uzlaşma talebinden önce dava açılması da mümkün olduğundan, uzlaşma talebinden önce dava da açmış, ancak uzlaşma talebi “uzlaşmanın temin edilemediği” yolunda sonuçlanmış olanın bu davasının bile görülemeyeceği sonucuna da varılacaktır. Sonuç: “Uzlaşmanın vaki olmaması” kavramı, Ek 5 inci maddede “Uzlaşmanın temin edilememesi” halleri olarak belirtilmiş olan hususları da kapsadığından, daha önce dava açılmamış ise, uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde de Ek 7 nci maddede belli edilen koşullarla dava açma yoluna gidilebilir.” (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

²⁰ Dnş. 9.D., 14.09.2000 tarih ve E: 1999/3215, K: 2000/2480 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

²¹ Dnş. 3.D., 29.01.2003 tarih ve E: 2000/3173, K: 2003/607: “...9.3.2000 tarihli uzlaşma komisyonu toplantısına yükümlüyü temsilen ...’in katıldığı ve aynı tarihli uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağına da bu kişi tarafından imzalandığı anlaşılmaktadır. Yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yeterli olmayıp bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi mahkemesince uzlaşma komisyonu tutanağının mükellefe tebliğ edildiği tarih araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken tutanağın imzalandığı tarih dikkate alınarak davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”; Dnş. 4.D., 04.03.2002 tarih ve E: 2001/1561, K: 2002/801 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

²² Dnş. 3.D., 19.12.1991 tarih ve E: 1991/602, K: 1991/3247: “Uyuşmazlık konusu olayda, dava konusu vergi ve cezayla ilgili olarak uzlaşmaya gidildiği, uzlaşmanın vaki olmaması üzerine tutanağın 01.10.1990 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, davanın ise 16.10.1990 tarihinde süresinde açıldığı anlaşılmakta olup, yukarıdaki yasa hükümleri karşısında tutanağın tebliğ edildiği tarihin süre başlangıcının hesabında nazara alınması suretiyle davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesine ilişkin vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” (Dnş. Der., Sayı:84-85, s.198-199).

süresinin bitiminin çalışmaya ara verme süresine rastlaması halinde de dava açma süresi çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.”²³ diyerek ek dava açma süresinin uzayacağını hükme bağlamıştır. Mükellef veya ceza muhatabı bu ek dava açma süresinde komisyonun tutanakta yer alan nihai teklifini kabul etme imkanına sahip olduğundan, adli tatilin bu durumda uzlaşmayı dolaylı da olsa etkilediği söylenebilir.

Ek dava açma süresinin son gününün mali tatile rastlaması halinde bu süre tatil süresince işlemeyecektir (5604 sayılı Kanun m.1/3).

Ek dava açma süresi ile ilgili olarak değinilmesi gereken başka bir nokta da uzlaşma konusuna girmeyen vergi veya ceza nedeniyle yapılan uzlaşma talebinin idarece reddinin dava açma süresini uzatıp uzatmayacağı hususudur. Danıştay verdiği bir kararda, uzlaşma kapsamına girmeyen bir vergi cezası için uzlaşmaya başvurulması ve bunun esas görüşmelere başlanmadan yapılan ön inceleme sonunda reddedilmesi ve bu arada 30 günlük dava açma süresinin geçirilmesi durumunda usulüne uygun yapılmış bir uzlaşma başvurusu yapılmadığından talep sahibinin ek dava açma süresinden yararlanamayacağına hükmetmiştir.²⁴ Danıştay başka bir kararda; uzlaşma kapsamına girmeyen kaçakçılık cezalı bir uzlaşma talebini ön incelemede gözden kaçırılan ama esas görüşmeler esnasında durumu fark eden ve uzlaşma talebini reddeden ve bu arada dava açma süresini kaçırılan mükellefe, idarenin sebep olduğu bu gecikme nedeniyle ek dava açma süresinden yararlanması gerektiği yönünde karar vermiştir.²⁵

2.3.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesinin Cezalarda İndirim Talebinde Bulunma Hakkı Üzerindeki Etkisi

Vergi Usul Kanununun “Uzlaşma ve cezalarda indirim” başlıklı Ek 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümlerinin birlikte uygulanmayacağı ifade edildikten sonra ikinci cümlesinde; “*Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376 ncı maddenin (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.*” hükmünü içermektedir. Aynı yöndeki düzenleme Uzlaşma Yönetmeliğinin aynı başlığı taşıyan 14 üncü maddesinde de yer almaktadır. Bu hükme göre, uzlaşma talebinde bulunan ceza

²³ Dnş. 11.D., 13.10.1999 tarih ve E: 1998/1125, K: 1999/3590 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim); adli tatilin ek dava açma süresini uzatmayacağı için bak. (Candan, 2006: 352-353).

²⁴ Dnş. 7.D., 02.04.2002 tarih ve E: 2000/9761, K: 2002/1367 :“... “uzlaşmanın vaki olmaması” veya “uzlaşmanın temin edilememesi” hallerinden biri sebebiyle Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen Ek 7'nci maddesinden yararlanılarak ek onbeş günlük süre içerisinde tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı dava açılabilmesi için, her şeyden önce usulüne uygun yapılmış bir uzlaşma başvurusunun bulunması gereklidir. Oysa; olayda, davacı Şirket tarafından salınan katma değer vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasına karşı yapılan uzlaşma talebi, esasa geçilmeden uzlaşma talebiyle ilgili kaçakçılık cezasının, 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunun 22'nci madde ile kaçakçılık suçu cezalarının 1.1.1995 tarihinden itibaren uzlaşma kapsamından çıkartılması nedeniyle reddedildiğinden, uzlaşmanın vaki olmadığından veya uzlaşmanın temin edilemediğinden söz etmek mümkün değildir. Bu duruma göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7'nci maddesinde yer alan 15 günlük ek sürenin uygulanma olanağı bulunmayan davanın, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği 3.6.1999 tarihine göre süre aşımı nedeniyle reddi gerekmekte ise de, uzlaşma talebinin reddine dair işlemin tebliğ edildiği 30.6.1999 tarihi esas alınarak süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki vergi mahkemesi kararı sonucu itibarıyla isabetsizlik bulunmamaktadır.”; Dnş. 7.D., 21.05.2002 tarih ve E: 2000/8853, K: 2002/1988; Dnş. 11.D., 20.09.2000 tarih ve E: 1999/1497, K: 2000/3435; Dnş. 11.D., 19.04.2000 tarih ve E: 1999/214, K: 2000/1641 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

²⁵ Dnş. 3.D., 29.11.2000 tarih ve E: 1999/5235, K: 2000/3935: “...süresi içinde uzlaşma talep ederek bu yöndeki iradesini açıkça ortaya koyan yükümlünün bu talebinin uzlaşma komisyonunca bu yönden incelenmediği, otuz günlük dava açma süresinden sonraki 12.4.1999 tarihinde, uzlaşma kapsamına girmediği gerekçesiyle talebin reddedildiği, davalı idarenin sebep olduğu bu gecikme nedeniyle süresi içinde dava açma hakkının kullanılmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda, olayda ek 5. maddede sayılan uzlaşmanın temin edilememesi hallerinin de bulunmaması sebebiyle uzlaşma komisyonu kararının, uzlaşmanın vaki olmaması olarak nitelendirilmesi ve davacının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7. maddesinde yer alan ek dava açma süresinden faydalanabileceğinin kabulü gerekirken, süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.”; Dnş. 4.D., 9.02.1998 tarih ve E: 1997/3104, K: 1998/409; Dnş. 4.D., 12.01.1999 tarih ve E: 1998/2261, K: 1999/13 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim).

muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek cezalarda indirim hakkından yararlanabilir.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda, uzlaşma talebinde bulunanın, VUK'nun 376 ncı maddesinde düzenlenmiş bulunan cezalarda indirimden yararlanıp yararlanamayacağı ile ilgili olarak ne VUK'nun uzlaşmaya ilişkin hükümlerinde, ne de Uzlaşma Yönetmeliğinde bir hüküm yer almamaktadır. Bununla birlikte doktrinde uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda, talep sahibinin VUK'nun Ek 7/4 maddesi uyarınca tanınan 15 günlük ek dava açma süresi içinde, uzlaşma konusu yapılmış olaya VUK'nun 376 ncı maddesinin uygulanmasını isteyebileceği kabul edilmektedir (Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2019: 462; Aksoy, 1999: 146; Karakoç, 2019: 598; Özbacı, 2006: 1019; Bayraklı, 1998: 31; Taş, 2005: 14; Aliefendioğlu, 1978: 14; Şahinok, 1978: 260-261; Ela ve Kelecioğlu, 2000: 104). Danıştay da önüne gelen bir uyuşmazlıkta, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra VUK'nun Ek 7 inci maddesine göre tanınan 15 günlük ek dava açma süresi içinde, uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açmak yerine, 213 sayılı Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca ceza indiriminden yararlanılmasının mümkün olduğuna karar vermiştir. Söz konusu kararda, VUK'nun 376 ncı maddesi ile Ek 9 ve Ek 7 nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, 376 ncı maddenin asıl amacının vergi ve cezaların uyuşmazlık yaratılmadan en kısa sürede ödenmesinin sağlanması olduğu, buna göre uzlaşmanın vaki olmaması halinde 15 gün içinde dava açma olanağı bulunan mükellefin, bu hakkından vazgeçerek ceza indiriminden yararlanmasına yasal bir engel bulunmadığı belirtilmiştir.²⁶ Danıştay'ın bu konuda aksi yönde vermiş olduğu kararları da bulunmaktadır.²⁷ Bununla birlikte biz de uzlaşma talebinde bulunana uzlaşmanın vaki olmaması halinde tanınan ek dava açma süresi içinde VUK'nun 376 ncı maddesinin uygulanabileceği inancındayız. Şöyle ki; daha öncede açıklandığı üzere uzlaşmanın vaki olmaması durumunda komisyon nihai teklifini tutanağa geçirmekte, mükellef ise dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve/veya cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde uzlaşma gerçekleşmiş sayılmaktadır (VUK. m.Ek.1/1). Dolayısıyla bu ek dava açma süresince uzlaşma süreci bitmemiş, devam etmektedir. Ceza muhatabı bu süre içerisinde cezalarda indirimi talep etmekle, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini ortaya koymaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer nokta da, yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı önce vergi mahkemesinde dava açan fakat daha sonra kanunda öngörülen süreye uymak şartıyla uzlaşmaya başvuran mükellefin 376 ncı maddeden yararlanıp yararlanamayacağı sorunudur. Daha önce de açıklandığı üzere Ek 7 nci maddenin ikinci fıkrası aynen; *“Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; ...”* hükmünü içerdiğinden, mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma talebinden önce dava açması mümkündür. Dolayısıyla bu durumda bulunan ceza muhatabı Ek 9 uncu madde uyarınca uzlaşma görüşmeleri devam ederken, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla olaya 376 ncı maddenin uygulanmasını talep edebilir mi sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu hususla ilgili uzlaşma hükümlerinde herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bilindiği üzere VUK'nun 376 ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirimden yararlanabilmenin ön şartlardan biri de kesilen cezaya karşı dava açmamaktır. Bu itibarla dava açtıktan sonra uzlaşmaya başvuran mükellefin uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla olaya 376 ncı maddenin uygulanmasını talep edemeyeceği düşüncesindeyiz.

²⁶ Dnş. 4.D., 13.03.1989 tarih ve E: 1988/1409, K: 1989/1264 (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim); aynı yönde Dnş. 4.D., 21.02.1994 tarih ve E: 1992/2367, K: 1994/904 (Candan, 2006: 354, dp.315); Dnş. 4.D., 14.12.1976 tarih ve E: 1976/2275, K: 1976/3159 (Dnş. Der. , Sayı: 26-27, s.221-222).

²⁷ Dnş. 11.D., 17.11.1997 tarih ve E: 1996/5556, K: 1997/4079; Dnş. 3.D., 26.03.1996 tarih ve E: 1995/909, K: 1996/955 (Ürel, 2014: 926-927).

2.3.4. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesi Durumunda Vergi ve Cezanın Ödenmesi

VUK'nun Ek 8 inci maddesinin iki numaralı bendi uyarınca, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar, VUK'nun 112 ve 368 inci maddeleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenecektir. Aynı yöndeki hüküm Uzlaşma Yönetmeliğinin 15 inci maddesinin (b) bendinde de yer almaktadır. Söz konusu maddeler incelendiğinde, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda Ek 7 nci maddenin, talep sahibine tanıdığı 15 günlük ek dava açma süresi içinde dava açılıp açmadığına yönelik olduğu görülür.

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda talep sahibi dava açmaz ise, uzlaşma konusu yaptığı vergi tahakkuk edeceğinden, VUK'nun 112 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca; ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan ve uzlaşmaya konu edilen vergi, taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse, taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Uzlaşmaya konu edilen cezanın da, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir (VUK. m. 368/1).

Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda, talep sahibinin gerek uzlaşmaya başvurmadan önce dava açmış olması, gerekse de ek dava açma süresi içinde dava açmış bulunması halinde, ödeme zamanı, gerek vergi aslı, gerekse vergi cezası için, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin talep sahibine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekir (VUK. m.112/3; 368/2).

Ödeme süresi yukarıdaki hükümlere göre belirlenen vergilere ayrıca, dava konusu yapılmamış olması durumunda; verginin kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar (VUK. m.112/3-a); dava konusu yapılması halinde ise, verginin kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, yargı organı kararının tebliğ edildiği tarihe kadar (VUK. m.112/3-b) gecikme faizi uygulanır. Hesaplanan gecikme faizinin de vergi aslının tabi olduğu süre içerisinde ödenmesi gerekir (Candan, 2006: 357; Sonsuzoğlu, 2001: 81-82).

Sonuç

Her ne kadar idarenin bütün eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olsa da (Anayasa m.125/1) günümüzün modern vergi düzenine sahip devletleri, uyuşmazlıkların kısa ve basit yolla çözümünü sağlamak amacıyla, çeşitli çözüm yolları oluşturmuşlar ve geliştirmişlerdir. Bunlardan biri ve belki de en yaygın ve etkin olanı ise uzlaşma kurumudur. Uzlaşma kurumu, vergi alacağının bir an önce kesinleşip hazineye intikali, uyuşmazlığın süratle çözüme bağlanıp taraflar arasındaki ihtilafın giderilmesi ve vergi yargı organlarının yükünün hafifletilmesi amacıyla ihdas edilmiş bulunmaktadır.

Bir pazarlık ve müzakere süreci olan uzlaşma görüşmeleri sonucunda, tarafların ortak bir noktada buluşmaları ve anlaşmaları neticesinde uzlaşmanın sağlanması(gerçekleşmesi); uzlaşma talebinde bulunanın uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya şerh düşerek imzalamak istemesi halinde, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması; vergi idaresini temsilen uzlaşma komisyonunun sunmuş olduğu teklifin mükellef veya ceza muhatabınca kabul edilmemesi, uzlaşmanın vaki olmaması hallerinden birinin ortaya çıkması muhtemeldir.

Uzlaşmanın sağlanması/gerçekleşmesi halinde, uzlaşma talebinde bulunanın ve vergi idaresinin, uzlaşmaya konu edilen ve üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya cezayı dava konusu yapmaları mümkün değildir. Zira, mükellef ile vergi idaresinin aralarında anlaşarak sona erdirdikleri uyuşmazlığın daha sonra yeniden canlandırılması ve idari davaya konu edilmesi, imzalarıyla gerçekleşen anlaşmaya, iradelerine aykırıdır. Diğer taraftan VUK'nun 376 ncı maddesinin açık

hükümü uyarınca üzerinde uzlaşma sağlanan ceza, cezalarda indirim konusuna edilemeyecektir. Uzlaşmanın vaki olması, vergi idaresinin inceleme yetkisini, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlarla sınırlı olmak üzere kısıtlamakta, ancak uzlaşma başvurusuna konu edilen ve üzerinde uzlaşılan verginin tarh yöntemine ilişkin başka bir sebepten dolayı, vergi idaresinin yeniden vergi incelemesi yapmasına ve bu inceleme neticesine göre vergi tarh etmesine ise yasal bir engel bulunmamaktadır.

VUK ve Uzlaşma Yönetmeliği'nde belirtilen şartlar dahilinde, mükellef veya ceza muhatabı açısından seçimlik bir hak olan uzlaşmaya başvurulmuş olması, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilmemesi hallerinde bunların dava açma haklarını ortadan kaldırmamaktadır. Fakat bu kişiler aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamazlar. Uzlaşma talebinde bulunanlar, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek olaya cezalarda indirim hükümlerinin uygulanmasını isteyebilirler.

Uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda uzlaşma komisyonu tutanağa nihai teklifini yazmakta, uzlaşma talebinde bulunanın da bu teklifi dava açma süresinin sonuna kadar kabul etme hakkı bulunmaktadır. Ancak uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, ne VUK'nun Ek 1 inci maddesinde ne de Uzlaşma Yönetmeliği'nde komisyonca düzenlenen tutanaklara nihai bir teklifin yazılıp yazılmayacağı ile ilgili bir açıklama yer almamaktadır. Uzlaşmanın, mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesinden dolayı temin edilemediği durumda, komisyon ile mükellef veya vekili bir araya gelip uzlaşma konusunu müzakere etmediklerinden komisyonun tutanağa nihai teklif yazması gibi bir durumdan da söz edilemeyecektir. Ancak, mükellefin veya vekilinin uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma tutanağını imzalamak istemediği veya ihtirazi kayıtlı imzalamak istediği aşamada komisyonun bir teklifi söz konusu ise, bu iki durumda dahi komisyonun nihai teklifini tutanağa geçirmesi ve mükellefin bu teklifi ek dava açma süresinin sonuna kadar kabul edebilmesi mümkün olmalıdır. Bu yönde bir düzenlemeye yer verilecek olması halinin uzlaşma ile güdülen amaca uygun olacağı düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

- Akköy, İ. (1981). Uzlaşma. *Vergi Dünyası*, Sayı: 3
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aliefendioğlu, Y. (1978). Vergide Uzlaşma. *Danıştay Dergisi*, Sayı: 28-29.
- Arslan, M. (1997). Vergi Hukukunda Uzlaşma ve Sonuçları. *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 55.
- Bahar, C.O. (2002). Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma. *Vergi Dünyası*, Sayı: 255.
- Bayraklı, H.H. (1998). *Vergi Yargılama Hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:7.
- Bilici, N. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Demir, A. (1988). Uzlaşma Müessesesinden Beklenen Faydanın Sağlanabilmesi İçin İki Öneri. *Vergi Dünyası*, Sayı: 88
- Durgun, E. (2001). Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumunda Dava Açma Süresi. *Maliye Postası*, Sayı: 496.
- Ela, H. ve Kelecioğlu M.A. (2000). Vergi Cezaları ve Uzlaşma, *Vergi Sorunları Eki*, Sayı: 141
- Erdem, T. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*. Ankara: TÜRMOB Yayınları-311, Sirküler Rapor Serisi, Sayı: 2007-6.
- Erol, A. (2001). Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği. *Yaklaşım*, Sayı: 104
- Gül, Y. (2007). Uzlaşma İçin Aranılan Koşullar ve Müessesenin Hakkaniyetsizliği. *Mali Pusula*, Sayı: 33.

- Irmak, R. ve Hanedan, T. (2007). Gecikme Faizi de Uzlaşma Müessesesi Kapsamına Alınmalıdır. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 80.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (2004). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kitiş, N. (1989). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma. *Vergi Dünyası*, Sayı: 97.
- Kocahanoğlu, O.S. (1983). *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*. İstanbul: Yaylacılık Matbaası.
- Kumrulu, A. (1989). Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim. *Danıştay Dergisi*, Sayı: 72-73.
- Oktar, S.A. (2017). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Okur, O. (1995). Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri. *Vergi Sorunları*. Sayı: 83.
- Özbalcı, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Öztaş, S. (2004). Vergi İdaresi Uygulamasında Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Özyer, M.A. (2018). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Yayını.
- Pehlivan, Y. (2002). Uzlaşma Müessesesi-II. *Maliye Postası*, Sayı: 534.
- Sakal, M. ve Alpaslan, M. (2007). Vergi ve Ceza Uzlaşmalarında Gecikme Faizleri de Kapsama Alınabilmelidir. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 47.
- Sonsuzoğlu, E. (2001). *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Şahinok, A. (1978). *Her Yönüyle Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*. Ankara: İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 26.
- Şengöz, Y. (1998). Üzerinde Uzlaşılan Verginin Matrahının Artırılmasını Gerektiren Sebeplerin Tespiti Halinde Ek Tarhiyat Yapılabilir Mi?. *Vergi Sorunları*, Sayı: 113.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taş, M. (2005). *Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2003). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.
- Ürel, G. (2014). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ürel, G. (1999). Uzlaşma. *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 83, Kasım 1999.
- Üstün, Ü.S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*. İstanbul: Beta Basım.
- Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim
www.danistay.gov.tr