

EĞİTİM
yayınevi

Editör: Prof. Dr. Berna Hızarcı Beşer

Maliye

Alanında Uluslararası
Araştırmalar - II

Editör:

Prof. Dr. Berna Hızarcı Beşer

Maliye

**Alanında Uluslararası
Araştırmalar -II**

EĞİTİM
yayınevi

Maliye Alanında Uluslararası Araştırmalar –II

Editör: Prof. Dr. Berna Hızarcı Beşer

Yayınevi Grubu Genel Başkanı: Yusuf Ziya Aydoğan (yza@egitimyayinevi.com)

Genel Yayın Yönetmeni: Yusuf Yavuz (yusufyavuz@egitimyayinevi.com)

Sayfa Tasarımı: Kübra Konca Nam

Kapak Tasarımı: Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı

Yayıncı Sertifika No: 76780

ISBN: 978-625-385-121-7

1. Baskı, Mart 2025

Baskı Cilt: Sayfa Basım Sanayi

Tevfik İleri Mah. Emek Cad. Polat Sok. No: 2 Pursaklar / Ankara

Matbaa Sertifika No: 77079

Kütüphane Kimlik Kartı

Maliye Alanında Uluslararası Araştırmalar –II

Editör: Prof. Dr. Berna Hızarcı Beşer

VI+94 s., 160x240 mm

Kaynakça var, dizin yok.

ISBN: 978-625-385-121-7

Copyright © Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Eğitim Yayınevi'ne aittir. Bütün hakları saklıdır. Kitabın tamamı veya bir kısmı 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre kitabı yayımlayan firmanın ve yazarlarının önceden izni olmadan elektronik/mechanik yolla, fotokopi yoluyla ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, yayımlanamaz.

EĞİTİM
yayınevi

Yayınevi Türkiye Ofis: İstanbul: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Atakent mah. Yasemen sok. No: 4/B, Ümraniye, İstanbul, Türkiye

Konya: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye
+90 332 351 92 85, +90 533 151 50 42
bilgi@egitimyayinevi.com

Yayınevi Amerika Ofis: New York: Egitim Publishing Group, Inc.
P.O. Box 768/Armonk, New York, 10504-0768, United States of America
americaoffice@egitimyayinevi.com

Lojistik ve Sevkiyat Merkezi: Kitapmatik Lojistik ve Sevkiyat Merkezi, Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye
sevkiyat@egitimyayinevi.com

Kitabevi Şubesi: Eğitim Kitabevi, Şükran mah. Rampalı 121, Meram, Konya, Türkiye
+90 332 499 90 00
bilgi@egitimkitabevi.com

İnternet Satış: www.kitapmatik.com.tr
bilgi@kitapmatik.com.tr

EĞİTİM YAYINEVİ
GRUBU

EĞİTİM
yayınevi

SALON
yayıncılık

kitapmatik
matematik yayıncılık

Kitapmatik®
İzayınları

EĞİTİM
KITABEVİ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....V

KALKINMA CARİLERİNİN POTANSİYEL ETKİLERİ: TÜRKİYE'DE
EĞİTİM VE SAĞLIK HARCAMALARI PERSPEKTİFİNDEN BİR
DEĞERLENDİRME 1
Tunahan Değirmenci

KRİPTO PARALARIN YASAL DÜZENLEMELERİ: ABD VE TÜRKİYE
KARŞILAŞTIRMASI 29
Ayşegül Bilgiç Ulun

TÜRKİYE'DE SOSYAL GÜVENLİK AÇIKLARININ
SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİ: FOURIER TEMELLİ EKONOMETRİK
METODOLOJİDEN KANITLAR..... 53
Şeref Can Serin, Murat Albayrak, Oğuzhan Bozatl

UZLAŞMA KURUMUNUN SULH SÖZLEŞMESİ BAĞLAMINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ 77
İskender Emrah Karakaş

ÖNSÖZ

Maliye alanında uluslararası araştırmaların ele alındığı bu kitapta son yıllarda hızla değişen dijitalleşme ile birlikte küresel ekonomi ve finansal sistemlerdeki köklü dönüşümlere yer verilmiş olup Türkiye özelindeki gelişmeler değerlendirme ve ampirik yöntemler kullanılarak okuyucuların bilgisine sunulmuştur. Çalışmayı oluşturan bölümler maliye alanındaki farklı anabilim dalları temelinde bilimsel bir zeminde oluşturulmuştur. Bu eserin akademisyenler, lisans ve lisansüstü öğrenciler ve politika uygulayıcılarına katkı sağlayacağı beklenmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde “Kalkınma Carilerinin Potansiyel Etkileri: Türkiye’de Eğitim ve Sağlık Harcamaları Perspektifinden Bir Değerlendirme” konusu ele alınmıştır. Tunahan Değirmenci tarafından hazırlanan çalışmada eğitim ve sağlık harcamalarının iş gücü verimliliği, gelir dağılımı, ekonomik büyüme ve toplumsal refah üzerindeki olası etkileri değerlendirilmiştir. Çalışmada eğitim ve sağlık harcamalarının ekonomik ve toplumsal sonuçlarını daha derinlemesine incelenmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır.

İkinci bölümde “Kripto Paraların Yasal Düzenlemeleri: ABD ve Türkiye Karşılaştırması” konusu ele alınmıştır. Ayşegül Bilgiç Ulun tarafından hazırlanan çalışmada Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Türkiye’nin kripto varlıklara ilişkin düzenleyici yaklaşımları, karşılaştırmalı bir perspektiften ele alınmıştır. Kripto varlıkların sınır ötesi ve merkeziyetsiz yapısı, ulusal düzenlemelerin tek başına yeterli olmayacağını görüşünden hareketle uluslararası iş birliği, ortak düzenleyici standartların geliştirilmesi ve kapsayıcı denetim mekanizmalarının oluşturulmasına ihtiyaç olduğu vurgulanmıştır.

Üçüncü bölümde “Uzlaşma Kurumunun Sulh Sözleşmesi Bağlamında Değerlendirilmesi” konusu İskender Emrah Karakaş tarafından ele alınmıştır. Çalışmada sözleşme kavramı, kısa tarihçesi ve sözleşme türleri ele alınıp, ardından sulh sözleşmesi kavramına ilişkin temel bilgilere yer verilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik uzlaşma kurumunun uygulama esasları ve bu bağlamda uzlaşma, sulh sözleşmesi açısından değerlendirilmiştir.

Dördüncü bölümde “Türkiye’de Sosyal Güvenlik Açıklarının Mali Sürdürülebilirliği” üzerine Şeref Can Serin, Murat Albayrak ve Oğuzhan Bozatlı tarafından Fourier temelli ekonometrik metodolojiye dayanarak gerçekleştirilen çalışmada Türkiye’de sosyal güvenlik açıklarının zayıf formda sürdürebilir olduğu tespit edilmiştir. Türkiye’de sosyal güvenlik açıklarının mali sürdürülebilirliğini kuvvetlendirmek adına yapısal reformların yapılmaya devam edilmesi gerektiğine vurgu yapmışlardır.

Bölümlerin tüm yayın hakkı yayıncıya aittir. Kitap bölümündeki görüşler yazarların kişisel görüşleri olup yazıların içerik sorumluluğu yazarlara aittir. Herhangi bir kurum veya kuruluşun resmi görüşünü belirtmemektedir. Bu esere katkı sunan tüm bilim insanlarını teşekkürlerimizi sunuyorum.

Mart 2025

Berna HIZARCI BEŞER

UZLAŞMA KURUMUNUN SULH SÖZLEŞMESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

İskender Emrah Karakaş⁵

GİRİŞ

Sözleşmeler, insan ilişkilerinin ve özellikle borç ilişkilerinin temel yapı taşlarından biri olup yalnızca borçlar hukukunu değil, bireyler arasındaki pek çok hukuki ilişkiyi derinlemesine etkilemektedir.

Vergi hukuku kapsamında yer alan uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmadan, mükellef ile idare arasında barışçıl yöntemlerle çözülmesini amaçlayan bir uygulamadır. Uzlaşma kurumunun temel amacı, vergi idaresi açısından tahsilat sürecini hızlandırmak, mükellef açısından ise vergi borcunun daha düşük bir tutar üzerinden ve daha kısa sürede sona erdirilmesini sağlamaktır.

Uzlaşma kurumu tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası iki şekilde uygulanabilmekte olup kronolojik olarak tarhiyat öncesi uzlaşma sonradan uygulamaya konulmuş olmakla birlikte amaçları aynıdır. Her iki uzlaşma türü için de uzlaşmanın gerçekleşmesi sonrasında uzlaşma tutanağı imzalanmaktadır. Bu noktada uzlaşmanın bir sözleşme olup olmadığı ve eğer sözleşme olarak değerlendirilecekse hangi sözleşme türü olduğu ile ilgili farklı tartışmalar bulunmaktadır. Bu tartışmalar, uzlaşmanın idari işlem, idari sözleşme ve sulh sözleşmesi olması yönündedir.

Uzlaşmanın hukuki niteliği konusunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Bu kapsamda, uzlaşmanın idari işlem, idari sözleşme ya da sulh sözleşmesi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışma konusudur. Ancak literatürde bu tartışmalar daha çok idari sözleşme ve sulh sözleşmesi nitelikleri üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Çalışmada öncelikle sözleşme kavramı, kısa tarihçesi ve sözleşme türleri ele alınacak, ardından sulh sözleşmesi kavramına ilişkin temel bilgiler sunulacaktır. Devamında, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik uzlaşma kurumunun uygulama esasları açıklanacak ve bu bağlamda uzlaşma, sulh sözleşmesi açısından değerlendirilecektir.

⁵Dr. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, <https://orcid.org/0000-0001-6685-1965>, emrahkarakas@gmail.com

SÖZLEŞME KAVRAMI, TARİHÇESİ VE SÖZLEŞME TÜRLERİ

Sözleşme Kavramı ve Kısa Tarihçesi

Kişileri farklı nedenlerle birbirine bağlayan sözleşmelerin tümüyle tanımlanması, değişen koşul, teknoloji, gereksinimler ve karmaşık insan yapısı gibi nedenlerle çok zordur. (Erzurumluoğlu, 2019: 27) Dinamik toplum yapısı ve değer yargıları sonucunda, yasa koyucunun her sözleşmeye ilişkin hüküm koyması olanaklı değildir. Bunun neticesinde ortaya çıkan isimsiz sözleşmeler uygulamada yer alan bir boşluk değil aksine modernleşen toplumun bir sonucu olarak nitelendirilmelidir. (Yücer Aktürk, 2016: 35)

Sözleşme kavramı, hukuk uygulamasında farklı terimlerle kullanılmaktadır. Eski dilde yazılmış bazı kanunlarda “*akıt, mukavele, protokol, tutanak*” terimleri; Latince olarak “*contractus*” ve Fransızca olarak da “*contrat*” terimleri kullanılmaktadır. (Aydoğdu ve Nart, 2022: 89)

Sözleşme, gelenek veya kanun tarafından tanınan ve onaylanan, insanların en azından ekonomik ve sosyal bir değere veya işleve sahip olma ihtimali olan bir tür takas yaptığı veya vaatle bulunduğu bir ilişkidir. (Austen-Baker ve Zhou, 2022: 5) Sözleşmeler borç ilişkisinin en başta gelen kaynaklarından olup taraflar sözleşmeyle aralarında bir borç ilişkisi yaratırlar. (Akıntürk ve Ateş Karaman, 2022: 21)

Sözleşme kavramı Türk hukuku bakımından kanunda tanımlanmamış olup sadece sözleşmenin kurulmasına ilişkin bazı düzenlemeler bulunmaktadır. (Taşatan, 2021: 6) Sözleşme, hukuk sözlüğüne (T.C. Adalet Bakanlığı, [THS])’ne göre, “*iki veya daha çok kişinin, aralarında bir hukuki bağ yaratmak, bu bağı değiştirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla, karşılıklı ve birbirine uygun iradelerini beyan ederek yaptığı hukuki işlem*⁶” olarak tanımlanmaktadır. Sözleşme dar anlamıyla hukuki işlemi, geniş anlamıyla da hukuki ilişkiyi ifade eden çift anlamlı bir kavramdır. (Taşatan, 2021: 7)

Tarihi olarak ilk sözleşmeler basit fiili ilişkilerden doğmuştur. Bu dönem gerçekçilik dönemi olarak adlandırılmaktadır. Sonraki dönemde semboller (saman çöpleri, dal parçası vb.) kullanılmıştır ve şekilcilik dönemi olarak adlandırılmaktadır. İlkel insanların yerleşik hayata geçmeleri ile gerçekçilik dönemi başlamış ve bu dönemde mal değiş tokuşu (trampa) uygulaması

⁶ Hukuki bir sonuca ulaşmak için irada açıklamasında bulunmak. (Akıntürk ve Ateş Karaman, 2022: 19)

başlamıştır. Trampa başlarda sessiz trampa⁷ olarak uygulanmış sonrasında paranın kullanılmaya başlamasıyla para-mal dönemine geçilmiştir. (Limpens, 1971: 8-10)

Sözleşmeler ile ilgili en eski kayıtlar Hammurabi kanunlarına kadar gitmekte olup Roma hukuku öncesinde özel sözleşmeler ile ilgili tek kaynaktır. Hammurabi zamanındaki Babil hukukunun en önemli özelliklerinden biri tüm sözleşmelerin yazılı olması, şahitlerin huzurunda yapılması ve taraflar ile şahitler tarafından mühürlenmesiydi. Romalılar büyük bir imparatorluk ve savaşçı olmalarının yanında ticari alanda da gelişmişlerdi ve zorunlu olarak sözleşmeleri düzenleyen çok sayıda yasaları bulunmaktaydı. Ancak genel hukuktan farklı olarak bu dönemdeki sözleşmeler icap (öneri) ve kabul kuralları gibi genel ilkelerden yoksundu. Orta çağ hukuku ise hem hukuk sisteminin karmaşık olması hem de çok sayıda mahkeme bulunması açısından sözleşme hukukunun zor uygulandığı bir dönemdi. Bu dönemin en önemli uygulamalarından birisi ise henüz ifa edilmemiş bir sözleşmenin karşılığında ödenmesi gereken herhangi bir şeyi ödemek için karşılık gelen bir *assumpsit*⁸ içermesiydi. (Austen-Baker ve Zhou, 2022: 14-25)

Erken dönem hukukta (Roma Hukuku'ndan farklı olarak) ayrı ve sistematik bir sözleşme hukuku bulunmaktaydı. Bu durum 19. Yüzyılda ilk Sözleşme Hukuku kitabının⁹ yayınlanması sonrasında sözleşme ve uyumsuzluklar hakkında birleştirici bir felsefenin ortaya çıkması ile değişmiştir. Bu felsefe genellikle klasik sözleşme teorisi olarak adlandırılmakta olup günümüzde de oldukça etkili olmaya devam etmektedir. (Noone ve Akin Ojelabi, 2020: 2)

Klasik sözleşme teorisi üç temel ögeye sahiptir ve bunlar klasik sözleşme teorisinin dayandığı ana ilkeleri oluştururlar. Birincisi; sözleşme bir pazarlık meseledir, ikincisi; sözleşmeler, tarafların iradesinin ürünüdür ve son olarak sözleşme özgürlüğü esastır. (Noone ve Akin Ojelabi, 2020: 2)

⁷ Herodot'un aktardıklarına göre Herkül sütunlarının ötesinde, Kartacalılar alışveriş yaptıkları insanların yaşadıkları yere varırlar ve gemilerindeki yüklerini boşaltıp, duman yayıp gemilerine tekrar dönelermiş. Yerli halk dumanı görüp kıyıya ulaşip malların karşılığı olarak altın bırakıp uzaklaşırlar ve Kartacalılar tekrar gelip altın miktarını yeterli görürlerse altınları alıp giderlermiş. Altın miktarını yeterli görmeyen Kartacalılar hiçbir şeye dokunmadan gemilerine geri dönerler ve yerli halk tekrar gelerek altın eklemesi yaparlarmış. Karşılıklı güvene dayanan bu sessiz sözleşme dönemine sessiz trampa adı verilmektedir. (Limpens, 1971: 11)

⁸ Latince üstlendi anlamına gelen kelime genel hukukta sözleşme ihlali nedeniyle doğacak zararların tazmini için açılan davaya karhlılık gelmektedir. 14. Yüzyılda bir taahhüdün ihmalcarca yerine getirilmesi nedeniyle bir tazminat biçimi olarak ortaya çıkmıştır. (Britannica. Assumpsit)

⁹ Robert-Joseph Pothier tarafından yazılmış "Traité Des Obligations" (Yükümlülükler Üzerine İnceleme) isimli kitap.

Sözleşme hukukunun amacı, sözleşme işlemlerine taraf olan kişilerin hedeflerini gerçekleştirmek olup bunun zorlama ve hileden arındırılmış özgür irade ve yasallık gibi uygun koşullar altında gerçekleştirilmesidir. (Eisenberg, 2018: 21)

Sözleşmenin kurulabilmesi için, sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince tarafların sözleşme kurma yönündeki iradelerini açıklamaları gerekir. (Taştan, 2021: 8) Sözleşme özgürlüğünün¹⁰ kapsamına; sözleşme yapmak, taraf seçmek, biçim belirlemek, sözleşmeyi değiştirmek ya da ortadan kaldırmak ve yasalarla düzenlenmiş ya da düzenlenmemiş sözleşmenin tipini seçmek girmektedir. (Erzurumluoğlu, 2019: 30) Sözleşme, genel olarak, taraflardan birinin teklif yapması ve diğer tarafın teklifi kabul edip onayını iletmesi veya teklifin şartlarını yerine getirmesiyle oluşur. (Giordano Ciano, 2013: 1)

Türk Borçlar Kanunu’nun 1. maddesinde “*Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur*” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, sözleşmenin kurucu unsurları, tarafların iradelerini açıklamaları, irade açıklamalarının karşılıklı olması ve irade açıklamalarının birbirine uygun olmasıdır. (Taştan, 2021: 279) Borçlar kanunu, sözleşmeleri düzenlerken iki taraflı sözleşmeleri dikkate almıştır ve bunlarda karşılıklı rıza beyanlarından zaman sırasıyla birincisine öneri (icap), ikincisine ise kabul beyanı denilmektedir. (Nomer, 2021: 42)

Sözleşmenin kurucu unsurlarında (karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanı) eksiklik olması veya unsurlar arasındaki uyumsuzluk bulunması sözleşmenin kurulmasına engel olabilir. Bazı durumlarda ise kurucu unsurlar eksiksiz olsa bile sözleşmenin hükümlerini doğurması tamamlamayı (ilave) unsurların varlığına bağlanabilir ve bu unsurlar gerçekleşmedikçe sözleşme hükümlerini doğurmaz. (Nomer, 2021: 61-62)

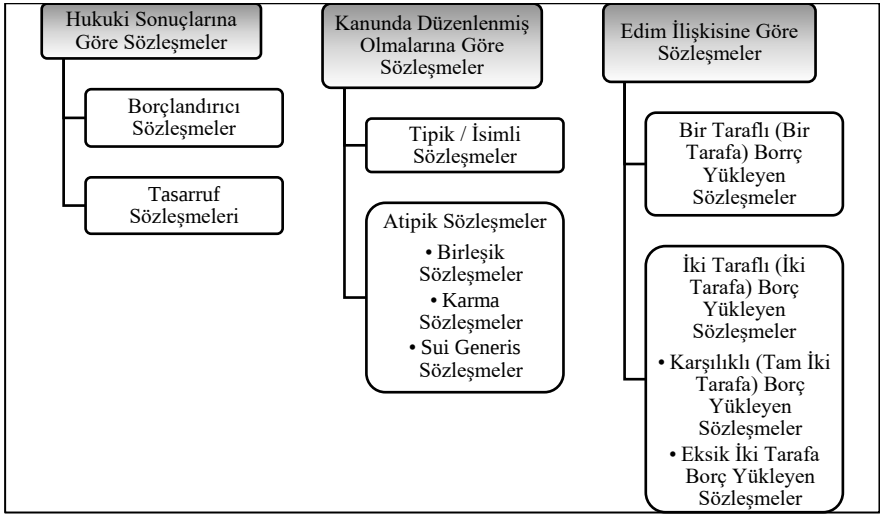
Öğretide farklı sözleşme kurma teknikleri olmakla birlikte Türk ve İsviçre hukuk sistemlerinin de aralarında olduğu çoğu hukuk sistemine sözleşmenin, taraflardan birisinin yapmış olduğu önerinin taraflardan diğerinin kabulü ile kurulacağı benimsenmiştir. Bir sözleşmenin kurulabilmesi için öneri tek başına yeterli olmamaktadır ve kabul açıklaması da gerekmekte olup kabul açıklaması ile sözleşme kurulmuş olacaktır. (Taştan, 2020: 123)

¹⁰ Sözleşme özgürlüğünün kişilere vermiş olduğu serbestlik sınırsız değildir ve ancak hukuk düzeninin sınırları içerisinde geçerlidir. (Yücer Aktürk, 2016: 31)

Sözleşmenin gerçekleştirdiği iki temel sonuç bulunmaktadır. Bunlar: kurucu (bir sözleşme ilişkisinin meydana gelmesi) sonuç ve bağlayıcı (kurulan sözleşmenin tarafları bağlaması) sonuçtur. (Antalya, 2019: 272)

Sözleşme Türleri

Uygulamada çok çeşitli sözleşme bulunduğundan, sınıflandırma yapılırken sadece Şekil 1’de gösterilen sınıflandırma kullanılmamakta olup örneğin sürelerine göre sözleşme (ani, dönemli, sürekli sözleşmeler) veya karşılıklı olup olmamalarına (ivazlı ve ivazsız sözleşmeler) göre de sınıflandırma yapılabilir. (Eren, 2019: 16-17)



Şekil 1: Sözleşme Türleri

Kaynak: Antalya, 2019: 273-283. faydalanılarak hazırlanmıştır.

Sözleşmeler uygulandıkları hukuk alanı, uyuşmazlığın türü, tarafların konumları ve diğer farklı kriterlere göre çeşitlilik göstermektedir. Çalışmada, tüm sözleşmelerin aktarılması mümkün olmadığı için genel hatları ile sözleşme türleri aşağıda sıralanmaktadır; (Cansel ve Özel, 2017: 62-66)

- Medeni hukuk sözleşmeleri,
- Borçlar hukuku sözleşmeleri (satış, kira, ödünç verme vb.),
- Tek veya iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler (kefalet, borç tanınması, hizmet vb.),
- İvazlı ve ivazsız sözleşmeler (trampa, eser, bağışlama vb.),
- İsimli sözleşmeler (satış, sulh vb.),

- Karma sözleşmeler (ikiz sözleşmeler, iki tipli sözleşmeler vb.),
- Birleşik sözleşmeler.

Sözleşme özgürlüğü, kişilere kanunlarla düzenlenmemiş sözleşme tipleri ile bağlı kalmama olanağı vermektedir. Kişiler, hukuk düzeninin sınırlarını aşmamak kaydıyla istedikleri kadar yeni sözleşme türü yaratabilmektedirler. Bu sözleşmeler atipik / isimsiz sözleşmeler olarak adlandırılmakta olup kendine has yapısı olan (nevi şahsına münhasır / sui generis) sözleşmelerdir. (Ayan, 2020: 177) İsimsiz sözleşmelerin bu şekilde anılması kanun koyucu tarafından isim verilmemesi nedeniyledir. İşlem hayatında ise bu sözleşmelere isim verilmektedir. Bazı sözleşmeler kanunda doğrudan veya dolaylı olarak adlandırıldıkları halde ayrı bir sözleşme olarak düzenlenmediklerinden kanunda isim verilerek anılmalarına rağmen isimsiz sözleşme sınıfına girmektedirler. (Oktay, 1996: 263-264) İsimsiz sözleşmelerden bir bölümü hakkında, yetersiz kalsalar da Borçlar Kanunu dışındaki bazı özel kanunlarda düzenlemeler bulunmaktadır. (Ayan, 2020: 178) Sulh sözleşmeleri de bu tür sözleşmeler sınıfına girmektedir.

SULH KAVRAMI VE SULH SÖZLEŞMESİ

Sulh Kavramı

Sulh, Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre “*barış*” olarak çevrilen Arapça kökenli bir sözcük olup, İslam Ansiklopedisine göre¹¹, “*karşılıklı rıza ile çekişmeyi ortadan kaldıran akit veya görülmekte olan davanın anlaşmayla sona erdirilmesi*” olarak tanımlanmaktadır.

İslam hukukunda taraflar arasındaki uyuşmazlıkları sona erdiren bir sözleşme olan sulh sözleşmesi hem yargılama hukukunda uygulanan hem de maddi hukuk işlemi olan bir sözleşme olup, farklı mezheplerde farklı tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamalardan yola çıkılarak daha sade ve sulh sözleşmesinin genel özelliklerini yansıtmaya açısından şu tanımlama yapılabilir: Sulh sözleşmesi çekişmeyi ortadan kaldıran sözleşmedir. (Çetinkaya, 2020: 11-15)

Hukuk Muhakemeleri Kanununun 313. maddesinde¹² sulh, “*görülmekte olan bir davada taraflar arasındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdirmek amacıyla mahkeme huzurunda yapmış oldukları sözleşme*” olarak tanımlanmaktadır.

¹¹ Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi.

¹² İlgili maddede ayrıca sulhun sadece tarafların üzerinde tasarruf hakkı olan uyuşmazlıkları konu alan davalarda yapılabileceği, dava konusu dışında kalan hususların sulh kapsamında değerlendirilebileceği ve sulhun şarta bağlı olarak da yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Sulh, mahkeme huzurunda yapılabileceği gibi mahkeme dışında da yapılabilmektedir. Mahkeme huzurunda yapılan sulh, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 313 ila 315. maddelerinde düzenlenmiş ancak mahkeme dışı yapılan sulh ile ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Kanunun gerekçesinde *“Tarafların mahkeme dışında yapacakları sulh, kuruluş ve etkileri bakımından kural olarak bir maddî hukuk işlemidir. Mahkeme dışı sulh borçlar hukukunun konusu olduğundan, bu maddede düzenleme dışı bırakılmıştır.”* ifadesi yer almaktadır. Sulh mahkeme huzurunda yapıldığında usul hukuku, mahkeme dışında yapıldığında ise maddi hukuk işlemi olarak kabul edilmektedir.(Akman, 2021: 1052) Mahkeme dışında yapılan sulh sözleşmesinin geçerli olabilmesi şekil şartlarına bağlı olmamakla birlikte, ispat açısından yazılı olması faydalıdır.(Battal, 2015: 271) Sulhun zamanı başlıklı HMK 314. maddesine göre sulh, hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilmekte olup hüküm sonrasında yapılan sulh durumunda ise taraflarca kanun yoluna başvurulmuş olsa dahi sulh yönünde ek karar verilebilmektedir. Ayrıca 315. madde¹³ uyarınca sulh, ilgili davayı sona erdirmekte ve kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğurmaktadır. Bu durum yasa koyucunun sulh uygulamasına vermiş olduğu önemi göstermektedir.

Sulhun hukuki niteliği ile ilgili dört temel teori bulunmaktadır. Bunlar; (Tanrıver, 1994: 335; Akil, 2012: 3)

- Yargılama Hukuku Teorisi: Bu teoriye göre, mahkeme huzurunda yapılan sulh tamamen usul hukukuna aittir ve maddi hukuka ait sulh ile aralarında isim benzerliği dışında bir ortak yön yoktur.
- Özel Hukuk Teorisi: Özel hukuk teorisine göre mahkeme huzurunda yapılan sulh, salt maddi hukuk kurumudur.
- Çift Vakıa Teorisi: Bu teoriye göre, mahkeme huzurunda yapılan sulh usul hukuku alanına giren bir sözleşmedir ve maddi hukuk sözleşmesiyle bağlanabilir.
- Karma Teori: Karma teori hâkim görüş olarak kabul edilmektedir ve mahkeme huzurunda yapılan sulh hem özel hukuk hem de usul hukuku alanında olan karma karakterli bir kurumdur.

¹³ Sulh, ilgili bulunduğu davayı sona erdirir ve kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğurur. Mahkeme, taraflar sulhe göre karar verilmesini isterlerse, sulh sözleşmesine göre; sulhe göre karar verilmesini istemezlerse, karar verilmesine yer olmadığına karar verir. (6100 sayılı HMK. Madde 315.)

Hâkim olan görüşe göre sulh, mahkeme huzurunda yapılan sulh hem usul hukuku hem de maddi hukuk özelliklerini bünyesinde barındıran karma nitelikli hukuki bir kurumdur. (Kılınç, 2019: 507)

Sulh Sözleşmesi

Sulh sözleşmesi, tarafların karşılıklı fedakarlıkta bulunarak (ödün vererek) mevcut bir hukuki ilişki üzerindeki uyuşmazlığa son verdikleri, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. (Yavuz, Acar ve Özen, 2019: 16) Sulh sözleşmeleri usul hukuku bakımından bir davayı, maddi hukuk bakımından da bir borcu sona erdirmektedirler. İslam ve Osmanlı hukuku uygulamasında da benzer şekilde uygulanmıştır. (Akman, 2021: 1052)

Sulh sözleşmesinin, Türk özel hukukunda kapsam ve şartları yeterince ortaya konulmamış ve maddi hukuk bakımından da sınırlı olarak ele alınmış olup (Özdemir, 2013: 59) tasarruf yetkisi var olan bütün konularda yapılabilmektedir. (Akman, 2021: 1052)

Sulh sözleşmesinin taşıması gereken bazı öğeler bulunmaktadır. Bunlar; taraflar arasındaki hukuki ilişki, uyuşmazlık (çekişme) / kuşku ve karşılıklı fedakarlıktır. Taraflar arasındaki hukuki ilişki bulunması sulh sözleşmesini borçlar kanunundaki ve diğer kanunlarla düzenlenmiş olan sözleşmelerden ayırmaktadır. İkinci öğe ise taraflar arasındaki hukuki ilişkiyle alakalı meydana gelen uyuşmazlıktır. Kuşku ise tarafların aralarında bulunan hukuki ilişkinin sonuçlarını doğurup doğurmayacağı konusunda duydukları kaygı sebebiyledir. Sulh sözleşmesinin üçüncü öğesi ise karşılıklı fedakarlıktır ve fedakarlığın karşılıklı olması sulhe özel bir durumdur. (Uluslan, 2021: 3-8)

Sulh sözleşmesi isimsiz sözleşmeler sınıfına girmektedir. Yasa koyucu sulh gibi çok sık kullanılan bir sözleşmeyi yasal olarak düzenlememiştir ve bunun nedeni sulh sözleşmelerinin, uyuşmazlıkların karşılıklı taviz verilerek ortadan kaldırma gibi diğer sözleşmelerde olmayan bir niteliğe sahip olmasıdır. (Uluslan, 2021: 12)

Sulh sözleşmeleri kendine özgü (sui generis) sözleşmelerden birisi olup bu tür sözleşmelerde taraflar kanunda hiç yer almayan unsurları kullanarak bir sözleşme meydana getirebilmektedirler. (Doğan, Şahan ve Atamulu, 2024: 117) Bir uyuşmazlığın tarafları arasında, uyuşmazlığı çözmek için karşılıklı fedakarlıkta bulunarak mahkeme dışında yapacakları sözleşme, mahkeme dışında yapılan sulh sözleşmesi olup bir maddi hukuk sözleşmesidir ve derdest bir davanın varlığını gerektirmemektedir. (Kılınç, 2019: 520)

Türk Borçlar Kanunu’nda sulh ile ilgili doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte ilgili kanunun 132. maddesinde¹⁴ sulh sözleşmesine yakın bir kavram olan ibranın tanımı yapılmaktadır. İlgili maddeye göre ibra, borcu ortadan kaldıran bir durum olmakla birlikte tarafların borcu ortadan kaldırabilmek için sözleşme yapmaları gerekmektedir. Her ne kadar ibra, sulh sözleşmesiyle benzerlik gösteriyor ve her iki kurum da yakın ilişki içinde olsa da sulh sözleşmesi ibradan farklılık göstermektedir. Bu farklar, sulh sözleşmesi için uyuşmazlığın olması gerekliliği ile yine sulh sözleşmesinin bedel karşılığında yapılmasının da mümkün olmasıdır. (Çetinkaya, 2020: 26-27)

Sulh sözleşmelerinin farklı sözleşme türleri ile benzerlikleri bulunmaktadır. İkale sözleşmeleri¹⁵ buna gösterilebilecek örneklerden bir diğeridir. Sulh sözleşmelerinde tarafların karşılıklı olarak fedakarlıkta bulunması gerekmektedir ancak ikale sözleşmelerinde böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Sulhten bahsedilebilmesi için her iki tarafında feragat ediyor olması gerekmektedir.(Duman, 2020: 35) İkale ile sulh sözleşmeleri arasındaki farklardan birisi de, ikale taraflar arasında var olan bir sözleşmeyi sonlandırma amacını taşımakta olup uyuşmazlığın ortaya çıkmadan sonlandırılmasına yönelik olup sulh sözleşmesinde ise taraflar arasında hali hazırda ortaya çıkmış bir uyuşmazlığın çözümüne yöneliktir. (Özyörük, 2019: 64)

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA KURUMU

Uyuşmazlıklar hayatın her alanında olabileceği gibi, vergilendirme alanında da sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşma kurumuna geçmeden önce kısaca uyuşmazlık ve vergi uyuşmazlığı kavramlarından bahsetmek uygun olacaktır.

Uyuşmazlık, Türk hukuk sözlüğünde “İki tarafın bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olmasından ortaya çıkan anlaşmazlık” olarak tanımlanmaktadır. Vergi uyuşmazlığı ise gelir idaresi ile mükellef arasında, vergilendirme işlemi veya uygulamaları nedeniyle meydana gelen anlaşmazlıklardır.(Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022: 299) Vergi

¹⁴ Borcu doğuran işlem kanunen veya taraflarca belli bir şekle bağlı tutulmuş olsa bile borç, tarafların şekle bağlı olmaksızın yapacakları ibra sözleşmesiyle tamamen veya kısmen ortadan kaldırılabilir.

¹⁵ Bozma sözleşmesi, işçi ve işveren arasında iş sözleşmesinin karşılıklı anlaşma ile sona erdirilmesi. (T.C. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü)

uyuşmazlıkları vergi aslı ve cezalarıyla ilgili olabileceği gibi farklı vergilendirme konularından da kaynaklanabilmektedir.(Çavdar, 2024: 97)

Vergi ihtilafları olarak da isimlendirilen vergi uyuşmazlıkları, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, verginin tarhi / tahakkuku / tebliği, tahsil işlemleri ve diğer vergi uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkmakta olup bu uyuşmazlıklar idari yollarla veya yargı yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır.(Erol, 2023: 417)

Barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılan idari aşamada çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, yargı yoluna başvurmaya ihtiyaç duymadan idare ve mükellef arasında uyuşmazlığın barışçıl olarak sonra erdirilmesidir.(Türkbay, 2012: 51) Uygulamada vergi uyuşmazlıklarının çözümü için uzlaşma (VUK Ek M. 1-11), hataların düzeltilmesi (VUK M.116-126), izaha davet (VUK M.370), pişmanlık ve ıslah (VUK M.371), cezalarda indirim (VUK M.376) gibi farklı uygulamalar bulunmaktadır. Çalışmanın kapsamına uzlaşma kurumu yer aldığından diğer kurumlara değinilmeyecek, uzlaşma kurumu ele alınacaktır.

Uzlaşma kurumu ilk olarak 28.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanunun¹⁶ 22. maddesi ile VUK'a eklenerek (ek m.1-10)¹⁷ vergi mevzuatımıza dahil olmuştur. 1985 tarihinde 3239 sayılı kanun¹⁸ ile tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) uygulaması yürürlüğe konulmuştur.(Güneş, 2022: 83-84) Tarhiyat öncesi uzlaşma sisteme daha sonradan dahil olduğu için tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılan uygulamanın resmi olarak adı uzlaşmadır.

Uzlaşma kurumunun amacı idare açısından yargının iş yükünün hafifletilmesi ve verginin kısa sürede tahsil edilmesi, mükellef açısından ise daha az miktarda ödeme yapmaktır.(Çakır, 2014: 114) Uzlaşma, tarhiyat öncesinde yapılabileceği gibi tarhiyat sonrasında da yapılabilmektedir. VUK Ek Madde 1'de uzlaşma, Ek Madde 11'de ise tarhiyat öncesi uzlaşma kurumları düzenlenmiştir.

¹⁶ 205 4/1/1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun.

¹⁷ Türkiye'deki uzlaşma kurumuna model olan Alman uygulaması anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile 1977 yılında Almanya'da yürürlükten kaldırılmıştır. (Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, 2019: 186)

¹⁸ 3239 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Türk vergi sisteminde, kronolojik olarak, uzlaşma kurumunun ikinci türü tarhiyat öncesi uzlaşmadır. TÖU, mükellef ile vergi idaresi arasında henüz doğmamış ancak doğması beklenen uyuşmazlığı, karşılıklı fedakarlıkta bulunarak gidermek üzere anlaşmalarına imkan veren bir uygulamadır.(Candan, 2006: 377)

Tarhiyat öncesi uzlaşma VUK Ek Madde 11'de¹⁹ düzenlenmiştir ve vergi uygulaması ile ilgili ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları önleme amacı güden idari çözüm yollarından birisidir.(Akdoğan, 2019: 182)

TÖU yönetmeliğinde,²⁰ uzlaşma komisyonlarının yapısı, uzlaşma talebi ve süresi, uzlaşmaya davet, uzlaşma tutanağının düzenlenmesi ve uzlaşmayla ilgili süreler düzenlenmiştir.

TÖU uygulamasının kullanılabilmesi için mükellefin vergi incelemesine tabii tutulmuş olması gerekmekte olup,(Şenyüz ve diğerleri, 2022: 301) uygulamanın amacı vergi incelemesine bağlı olarak ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların, idari işlemler tamamlanmadan önce çözüme kavuşturulmasıdır.(Demirli ve Ayyıldız, 2019: 13)

Tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması sonucunda iki durum söz konusu olmaktadır. İlki uzlaşmanın sağlanması durumudur.(*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği*, 2011) Uzlaşmanın sağlanması halinde bu durumun tutanakla tespiti gerekmektedir.(Akdoğan, 2019: 185) Uzlaşma tutanakları kesindir ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmamakta ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamamaktadır.(*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği*, 2011)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma (TSU) VUK Ek Madde 1'de²¹ düzenlenmiştir ve ilgili düzenlemeye göre, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ziyayı

¹⁹ Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilere ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır. (VUK Ek Madde 11)

²⁰ RGT: 31.10.201, RGS:28101

²¹ Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyayı cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliği edilen mükelleflere mezkur maddeye göre 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

ve belirli tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı uygulanabilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmayla ilgili uygulama esasları Uzlaşma Yönetmeliği²² ile düzenlenmiş olup bu yönetmelik ile uzlaşma komisyonlarının yapısı ve yetkileri, uzlaşma talebi, uzlaşmanın kesinliği ve uzlaşmayla ilgili süreler düzenlenmiştir.

Uzlaşma yönetmeliğine göre mükelleflerin uzlaşma taleplerini yazılı olarak uzlaşma komisyonlarına²³ bildirmeleri gerekmektedir. (*Uzlaşma Yönetmeliği*: 1999)

Tarhiyat sonrası uzlaşmada iki durum söz konusudur. İlk uzlaşmanın gerçekleştirilmesi durumudur ve uzlaşmayla ilgili tutanak, uzlaşma komisyonu tarafından hazırlanır ve bu tutanaklar kesin olup üzerinde uzlaşılan tutar ve tutanakta belirlenen hususlar ile ilgili dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamaz. (*Uzlaşma Yönetmeliği*: 1999) İkinci durum ise uzlaşmanın sağlanamaması durumudur ve bu durumda mükellef aynı ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamamakla birlikte yargı yoluna²⁴ başvurabilmektedir. (Demirli ve Ayyıldız, 2019: 10) Mükellef dava açma süresi sonuna kadar uzlaşma teklifini kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse uzlaşma sağlanmış olmaktadır. (Ortaç ve Ünsal, 2024: 229)

Mükellefin uzlaşma talebinden önce açmış olduğu bir dava uzlaşma işleminin neticelenmesinden önce vergi mahkemelerince incelenmemekte olup, herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz olmaktadır. (Erol, 2023: 428)

UZLAŞMANIN SULH SÖZLEŞMESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uzlaşmanın iki taraflı bir sözleşme olduğu hususunda fikir birliği bulunmakla birlikte (Türkay, 2016: 157) literatürde uzlaşmanın sulh

uzlaşabilir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırılmış olarak uygulanır. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. 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 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. (VUK Ek Madde 1)

²² RGT: 03.02.1999, RGS: 23600

²³ Uzlaşma yönetmeliği madde 6'ya göre mükellefler yetki sınırları içerisinde olan uzlaşma komisyonlarına başvurmaları gerekmektedir. (Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Merkezi Uzlaşma Komisyonu)

²⁴ Uzlaşmanın gerçekleştirilmesi durumunda mükellef (veya ceza muhatabı) uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren dava açabilir. Dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise süre, tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzamaktadır. (Saban, 2022: 456)

sözleşmesi olması yönünde fikir birliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla uzlaşmanın sulh sözleşmesi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusuna geçmeden önce, hukuki işlem, idari işlem ve idari sözleşme kavramlarına kısaca değinmek gerekmektedir.

Hukuki işlem, bir hukuki durumu meydana getirmek, var olan bir hukuki durumu değiştirmek veya ortadan kaldırmaya yönelik açıklanan irade beyanıdır. Hukuki işlem, idare hukukunda, idarenin hukuk alemine bir sonuç meydana getiren irade beyanıdır. (Kayar ve Üzülmaz, 2023: 137) Hukuki işlemlerin en çok karşılaşılan şekli sözleşmelerdir. (Battal, 2015: 199)

İdari işlem farklı Danıştay kararlarında tanımlanmıştır. Buna göre idari işlemler, “idarî makamların, kamu gücü kullanarak, idare işlevine ilişkin olarak tesis ettikleri, muhatapları yönünden çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran, muhataplarının hukukî durumlarında değişiklik yapan tek yanlı irade açıklamalarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kararda ayrıca idari işlemlerin "idari makamlarca tesis edilmiş olma", "tek yanlı olma" ve "icrailik niteliğini taşıma" öğelerini bünyesinde barındırması gerektiği vurgulanmıştır.²⁵

İdare hukukunda sözleşme, idare ile kişilerin, belirli bir hukuki sonuç doğurmak amacıyla, karşılıklı ve birbiri ile uyumlu irade açıklamalarıdır ve idarenin yapmış olduğu her sözleşme, idari sözleşme sayılmamaktadır. (Kalabalık, 2024: 195)

Bir sözleşmenin idari sözleşme olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda yer alan kriterleri sağlaması gerekmektedir. Bunlar; (Kalabalık, 2024: 198-201)

- Genel şart: Taraflardan birinin idare olması,
- İdari sözleşmenin kanunda açıkça belirtilmesi,
- Konusunun kamu hizmeti olması,
- İdareye özel hukuk sözleşmelerinkini aşan yetkiler tanınmış olmasıdır.

İdari işlem, hukuki işlem den iradenin bir devlet yetkisi olması, tek yönlü irade açıklaması ve kamu gücü üstünlüğünün bulunması yönleri ile ayrılmaktadır. (Göztepe, 2021: 22)

²⁵ Danıştay Kararı- 8. D., E. 2016/13582 K. 2021/406 T. 27.1.2021.

Uzlaşma kurumunun hukuki niteliği ile ilgili literatürde fikir birliği bulunmamaktadır. Uzlaşma kurunun idari işlem, idari sözleşme ve sulh sözleşmesi olduğu yönünde farklı görüşler bulunmaktadır.

Uzlaşma kurumunu idari işlem olarak değerlendiren görüşler bulunmaktadır. Ancak idari işlemin tanımı gereği tek yanlı irade beyanı olması gerekmektedir. Oysa uzlaşmada, komisyon tarafından hazırlanan tutanak hem idare hem de mükellefin iradesini yansıtmaktadır ve bu sebeple uzlaşmayı idari işlem olarak değerlendirmek mümkün değildir (Yılmaz, 2009: 328).

Başaran Yavaşlar (2008: 315)’a göre uzlaşmayı sulh sözleşmesi olarak kabul etmek mümkün değildir. Çünkü uzlaşma tutanağını hazırlayan ve görüşmeyi yönlendiren taraf idaredir ve mükellefin tutanakla ilgili kabul veya ret kararı dışında tasarruf hakkı bulunmamaktadır. Bu bakımdan taraflar eşit konumda değildirler.

Uzlaşmanın sulh sözleşmesi olmadığı yönündeki görüşü savunanların bir başka argümanı ise süre sınırı ile ilgilidir. Sulh sözleşmesinin gerçekleştirilebilmesi için süre sınırı yokken uzlaşmaya belirli zamanlarda başvurulabilmektedir. (Demirbaş Aksüt, 2021: 89)

Karataş Durmuş (2018: 136)’a göre ise, uzlaşma sulh sözleşmesi ile benzerlik göstermekle birlikte, sulh sözleşmesinde olması gereken tarafların eşit olarak serbestçe karar verebilmeleri imkânı uzlaşmada bulunmamaktadır. Dolayısıyla taraflar eşit konumda olmadığından uzlaşmayı, sulh sözleşmesi olarak değerlendirmek mümkün değildir.

Uzlaşmanın bir idari sözleşme olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır. (Öncel, Çağan, Kumrulu ve Göker, 2019: 187) Ancak idari sözleşmelerin kriterleri ele alındığında, sadece taraflardan birinin idare olması kriteri dışında diğer kriterler uzlaşma için söz konusu olmamaktadır. Dolayısı ile uzlaşmayı idari sözleşme olarak değerlendirmek olası değildir.

Candan (2006: 260), uzlaşmanın idari sözleşme olarak değerlendirilemeyeceği, bunun yerine sulh sözleşmesi (akdi) olarak değerlendirilmesinin daha uygun olacağı görüşündedir. Candan bu durumu şöyle ifade etmektedir;

“Genel idari hizmetlerin yürütümü amacıyla idare ile idare edilenler arasında İdare Hukuku kurallarına göre akdedilen ve sözleşmenin idare edilen tarafına kimi kamu hizmetlerinin yürütümü görevi yanında kamu gücü kullanma yetkisi de

verilmesiyle idarenin taraf olduğu diğer sözleşmelerden ayrılan idari sözleşmeyle bir tarafının idare olması dışında benzerliği olmayan uzlaşma anlaşmalarına ‘idari sözleşme’ nitelemesinin yakıştırılması bizde olanaklı değildir. Uzlaşma müessesesini, bir akit türüne benzetmek gerekirse, Medeni Yargılama Hukukundaki ‘sulh akdi’ne benzediği söylenebilir.

Uzlaşmanın sulh sözleşmesi olduğuna yönelik diğer bir görüşe göre, idare ile mükellef arasındaki uzlaşma, idarenin taraf olduğu bir uyuşmazlığın giderilmesine yönelik olarak yapılan sulh sözleşmesidir. (Cıdecigiller, 2014: 296)

Uzlaşma uygulamasının hukuki olarak konumu tartışmalıdır. Uzlaşmanın idari işlem, idari sözleşme ve sulh sözleşmesi olduğu yönünde farklı görüşler bulunmakta ve bu görüşlerle ilgili fikir birliği bulunmamaktadır. Uzlaşma şüphesiz ki bir sözleşmedir. Taraflar arasındaki uyuşmazlık bu uygulama ile giderilmekte ve hem idare vergi alacağını tahsil etmekte hem de mükellef daha az vergi ödeyerek vergi borcundan kurtulmaktadır. Bu özellikleri ile uzlaşma kendine özgü yapısı olan (sui generis) isimsiz sözleşme olarak nitelendirilebilir.

SONUÇ

Sözleşmeler borç ilişkilerinin temelini oluşturan akitler olarak çok eski tarihlerden beri var ola gelmektedir. Sözleşmelerin tarihi her ne kadar yazılı kaynaklara kadar gidiyor olsa da daha önceki dönemlerde de sözlü veya sessiz sözleşmeler olarak uygulanagelmıştır.

İnsan ilişkilerinin karmaşıklığı göz önüne alındığında tek bir sözleşme tanımının yapılması ya da tüm sözleşmelerin gerek kanunlarda gerekse akademik çalışmalarda yapılması mümkün değildir. Bu durum, sözleşmelerin farklı türlere göre ayrılması için de geçerlidir. Dolayısıyla belli başlı kategoriler yapılarak sınıflandırmanın yapılması sağlanmıştır. Örneğin kanunda düzenlemeleri bulunan sözleşmeler isimli sözleşmeler ve herhangi bir kanunda düzenleme bulunmayan sözleşmeler ise isimsiz sözleşmeler olarak adlandırılmıştır.

İsimsiz sözleşmelerden biri olan sulh sözleşmeleri, özellikle uyuşmazlıkların çözümünde önemli bir araç olarak öne çıkmaktadır. Sulh sözleşmesi HMK’da sadece mahkeme önünde yapılan sulh yönünden düzenlenmiş ve mahkeme dışı yapılan sulhe yönelik bir düzenleme kanunlarda yer almamıştır.

Sulh sözleşmeleri kişiler arasındaki uyuşmazlıkların giderilmesine yönelik olarak karşılıklı irade beyanları ile gerçekleşen ve yine sözleşmeler gibi eski tarihlere dayanan sözleşme türlerindendir. Bu sözleşmelerin en önemli özelliğı karşılıklı fedakârlık gerektiren yapısının bulunmasıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde kullanılan uzlaşma kurumunun hukuki durumu ile ilgili literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler genel olarak uzlaşmanın idari işlem, idari sözleşme ve sulh sözleşmesi olduğı yönündedir. Uzlaşma kurumunu idari işlem olarak nitelendirmek mümkün değildir. Çünkü idari işlemlerde taraflardan biri idare (devlet) olmakta ve idari işlemler tek yanlı idari beyanlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uzlaşma kurumunun hukuki durumu ile ilgili bir diğerk değerlendirme ise idari sözleşme olduğı yönündedir. Ancak uzlaşma, idari sözleşmelerin taşıdığı özellikler bakımından değerlendirildiğinde sadece taraflardan birisinin idare olmasını özelliğini taşımaktadır ve diğerk özelliklere uygun bulunmamaktadır. Dolayısı ile uzlaşmanın idari sözleşme olarak değerlendirilebilmesi olası değildir.

Son olarak uzlaşmayı sulh sözleşmesi olarak değerlendiren görüşler bulunmaktadır. Uzlaşma barındırdığı dinamikler bakımından sulh sözleşmesine benzemektedir. Her ikisi için de uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden taraflar arasında çözölmesi söz konusudur. Ancak sulh sözleşmesinde yer alan eşit tasarruf hakkı ve süre sınırının olmaması gibi durumlar uzlaşma kurumunda bulunmamaktadır. Uzlaşmada taraflardan birisinin idare olması ve mükelleflerin uzlaşma tutanakları ve görüşmelerde tasarruflarının olmaması ve yine mükelleflerin diledikleri zaman uzlaşmaya başvuramamaları gibi nedenlerden dolayı uzlaşmayı sulh sözleşmesi olarak değerlendirmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)* (Ondördüncü baskı). Gazi Kitabevi.
- Akıntürk, T., & Ateş Karaman, D. (2022). *Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri* (Otuzuncu baskı). Beta.
- Akil, C. (2012). Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Sulh ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(4), 1-18.
- Akman, A. (2021). İslâm-Osmanlı ve Modern Türk Hukuku'nda Sulh Sözleşmesi ve Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Mukayeseli Bir Bakış. *Hitit İlahiyat Dergisi*, 20(2), 1029-1056. <https://doi.org/10.14395/hid.953936>
- Antalya, O. G. (2019). *Borçlar hukuku Genel Hükümler Temel Kavramlar, Sözleşmeden Doğan Borç İlişkileri* (2. bs). Seçkin Yayıncılık.
- Austen-Baker, R., & Zhou, Q. (2022). *Understanding Contract Law* (2nd ed). Taylor & Francis Group.
- Ayan, M. (2020). *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)* (12. bs). Adalet Yayınevi.
- Aydoğdu, M., & Nart, S. (2022). *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)* (1. bs). Adalet Yayınevi.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXV(2), 309-337.
- Battal, A. (2015). *Hukukun Temel Kavramları* (19. bs). Seçkin Yayıncılık.
- Britannica. (t.y.). *Assumpsit*. 08.01.2025 tarihinde <https://www.britannica.com/topic/assumpsit> adresinden erişilmiştir.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Cansel, E., & Özel, Ç. (2017). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (2. bs, C. 1). Seçkin Yayıncılık.
- Cidecigiller, A. (2014). İdarenin Taraf Olduğu Uyuşmazlıkların Sulh Yoluyla Çözülmesi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, IX(2), 281-303.
- Çakır, M. (2014). Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler. *Vergi Raporu*, 177.
- Çavdar, F. (2024). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Spesifik Bir İnceleme: Edirne Vergi Mahkemesi. *Politik Ekonomik Kuram*, 8(1), 96-108.
- Çetinkaya, E. (2020). *Osmanlı hukukunda sulh sözleşmesi: Üsküdar ve Bursa şer'iyce sicillerine göre borç ilişkilerinde sulh sözleşmesi (M. 1501-1551 / H. 906-958)* (1. baskı). Onikilevha Yayıncılık.
- Demirbaş Aksüt, B. (2021). *Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma* (1. bs). On İki Levha.
- Demirli, Y., & Ayyıldız, Y. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma (Muhasebe Meslek Mensupları Araştırması)* (1. bs). Gazi Kitabevi.
- Doğan, M., Şahan, G., & Atamulu, İ. (2024). *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)*. Seçkin Yayıncılık.
- Duman, B. (2020). *Türk İş Hukukunda İkale*. Seçkin.
- Eisenberg, M. A. (2018). *Foundational Principles of Contract Law*. Oxford University Press USA - OSO.
- Eren, F. (2019). *Borçlar Hukuku: Özel Hükümler* (7. bs). Yetkin Yayınları.
- Erol, A. (2023). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku* (7. bs). Adalet Yayınevi.
- Erzurumluoğlu, E. (2019). *Sözleşmeler Hukuku (Özel Borç İlişkileri)* (9. bs). Yetkin Yayınları.
- Feyzioğlu, F. N. (1980). *Borçlar Hukuku (Akdin Muhtelif Nevileri Özel Borç İlişkileri)* (4. bs, C. 1-1). İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
- Giordano Ciano, A. (2013). Mediation at the Intersection with Contract Law: The Settlement Agreement. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2272989>
- Göztepe, Ş. (2021). *İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetim*. Seçkin Yayıncılık.
- Güneş, M. (2022). *Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi (İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve Almanya Uzlaşma Uygulamaları)*. Adalet Yayınevi.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun No: 6100, R.G. 04.02.2011/27836.
- Hukuk Sözlüğü. (t.y.). *Uyuşmazlık*. 15.01.2025 tarihinde <https://sozluk.adalet.gov.tr/uyu%5c9fmazl%4%b1k> adresinden erişilmiştir.
- Kalabalık, H. (2024). *İdare Hukuk Dersleri* (6. bs, C. 1-I-II). Seçkin Yayıncılık.

- Karataş Drumuş, N. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği. *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016(1), 47-76.
- Kayar, İ., & Üzülmüş, İ. (2023). *Hukukun Temel Kavramları* (12. bs). Seçkin Yayıncılık.
- Kılınç, A. (2019). Mahkeme Dışında Yapılan Sulh ve Yargılamaya Etkisi. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 503-521. <https://doi.org/10.26650/mecmua.2019.77.2.0002>
- Limpens, J. (1971). *Sözleşmenin Üçlü Aşaması (Çev: Özer Seliçi)* [Çeviri]. İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi. 14.01.2025 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumhad/issue/1277/14990> adresinden erişilmiştir.
- Nomer, H. N. (2021). *Borçlar hukuku: Genel Hükümler* (18. bs). Beta.
- Noone, M. A., & Akin Ojelabi, L. (2020). Alternative Dispute Resolution and Access to Justice in Australia. İçinde *International Journal of Law in Context* (ss. 108-127). Cambridge University Press.
- Oktay, S. (1996). İsimli Sözleşmelerin Geçerliliği, Yorumu ve Boşluklarının Tamamlanması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 55(1-2), 263-296.
- Ortaç, F. R., & Ünsal, H. (2024). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (2. bs). Seçkin Yayıncılık.
- O'Sullivan, J., & Hilliard, J. (2012). *The Law of Contract* (5th ed). Oxford University Press.
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A., & Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku* (28. bs). Turhan Kitapevi.
- Özdemir, E. (2013). "Sulh Sözleşmesi" Yargıtay 9. Ve 22. Hukuk Daire Kararlarının İncelenmesi. *Sicil İş Hukuku Dergisi*, 30, 50-66.
- Özyörük, H. A. (2019). *İkale Sözleşmesi* (2. bs). Seçkin Yayıncılık.
- Saban, N. (2022). *Vergi Hukuku* (Onikinci baskı). Beta.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Tanrıver, S. (1994). Mahkeme Huzurunda Yapılan Sulhler. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 49(1).
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, R.G. 31.10.2011/28101.
- Taşatan, C. (2021). *Sözleşmenin Kurulması*. On İki Levha.
- Taşkın, Z. D. (2020). *Sözleşmenin Kurulması*. On İki Levha.
- T.C. Adalet Bakanlığı, *Hukuk Sözlüğü*. 07.01.2025 tarihinde <https://sozluk.adalet.gov.tr/> adresinden erişilmiştir.
- Türk Borçlar Kanunu, Kanun No: 6098, R.G. 04.02.2011/27836.
- Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi, *Sulh*. 05.01.2025 tarihinde <https://islamansiklopedisi.org.tr/sulh--yargi> adresinden erişilmiştir.
- Türkay, İ. (2016). Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu "Uzlaşma". *Vergi Raporu*, 205, 153-190.
- Türkbay, Ö. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Seçkin Yayıncılık.
- Uluslan, İ. (2021). *Maddi Hukuk ve Usul Hukuku Bakımından Sulh Sözleşmesi*. Aristo Yayınevi.
- Uzlaşma Yönetmeliği, R.G. 03.02.1999/23600.
- Yavuz, C., Acar, F., & Özen, B. (2019). *6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Borçlar Hukuku Dersleri: (Özel Hükümler)* (Güncellenmiş ve yenilenmiş 16. baskı). Beta.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(1), 321-351.
- Yücer Aktürk, İ. (2016). *İsimli Sözleşme Genel Teorisi ve Uzaktan Öğretim Sözleşmesi*. Yetkin Yayınları.