

VERGİ KANUNLARINDA TİCARİ TEAMÜLE YAPILAN ATIFLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

A Review on Mentions of Commercial Practices in Tax Law

Zeynep MÜFTÜOĞLU*

Özet

Kanunda boşluk, uygulamada karşılaşılan bir hukuki sorun hakkında kanunda bir hüküm bulunmaması veya sınırlı bir düzenleme bulunması halinde olmaktadır. Vergi kanunlarında da bazı konular kanunda açık şekilde düzenlenmemekte; belirli hususun uygulanması konusunda ticari teamüle atıf yapılmaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergi hukukunda hakim hukuk yaratması mümkün değildir ve kıyas yasaktır. Bu noktada, vergi kanunlarında ticari teamüle yapılan atıfların niteliği ve uygulanma şekli başta vergilerin yasallığı olmak üzere kıyas yasağı, mali güce göre vergilendirme ilkesi gibi vergilendirme ilkeleri ve hukuk devleti, sosyal devlet ilkesi gibi anayasal ilkeleri ihlal eder nitelikte olabilmektedir. Çalışmanın amacı, Türk vergi kanunlarında ticari teamüle yapılan atıfları inceleyerek (anayasal) vergilendirme ilkelerini ihlal eden durumları saptamak; bu ihlalleri bertaraf edecek öneriler geliştirmektir. Çalışmada özel hukuk ve vergi hukuku üzerinden karşılaştırmalı yaklaşım benimsenmekte; vergi kanunlarında ticari teamüle yapılan atıfların analizinde eleştirel metod kullanılmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde kavramsal çerçeve, ikinci bölümünde boşluk türleri kapsamında ticari teamüllerin hukuka kaynaklık teşkil edip etmeyeceği; kaynaklık teşkil ettiği durumlarda bunun uygulanma ilkeleri ele alınmaktadır. Son bölümde ise vergi kanunlarında yer alan ticari teamül atıfları vergilendirme ilkeleri üzerinden incelenmekte; Vergi Usul Kanunu'nun 186, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25, Damga Vergisi Kanunu'nun 48, Harçlar Kanunu'nun 9'uncu maddelerinde yer alan ticari teamül atıflarının vergilendirme ilkelerini ihlal ettiği saptaması yapılmakta ve bu ihlaller için çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi hukuku, teamül, ticari teamül, ticari örf ve adet, örf ve adet hukuku

Summary

A gap in the law occurs when there is no provision or limited regulation in the law on a legal problem encountered in practice. In tax laws, some issues are not regulated and in some of these examples reference is made to customary commercial practices. Judges cannot create law in tax law according to the principle of legality of taxes, and comparison is prohibited. At this point, interpretation of the nature and effect of references to commercial practice in tax laws and determination of how they will be applied can cause violation of the principles of taxation according to financial power, and constitutional principles such as the rule of law and the principle of a social state. This study uses a comparative approach through private law and tax law and a critical method to analyze references to commercial practice in tax laws. The first part of the study

➤ *Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.*

➤ *Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 14.08.2024*

➤ *Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 16.10.2024*

* Dr. Öğr. Üyesi, Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD, zeynep.muftuoglu@atilim.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-2569-5155>.



analyzes the conceptual framework; the second part discusses whether commercial practices can be a source of law regarding the sorts of gaps in law and, if so, the principles of its application. In the last part, the references to customary commercial practices in tax laws are analyzed in terms of taxation principles and it is detected that the Tax Procedure Law article 186; Value Added Tax Law article 25; Stamp Duty Law article 48 and Fees Law article 9 are in violation with such principles so solutions are tried to put forward on detected problems.

Keywords: Tax law, custom, commercial custom, customary commercial practice, common law

GİRİŞ

Hukuk alanında boşluk kavramı, hukuk politikalarında boşluk ve kanunda boşluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan asıl olarak boşluk kavramı, hakime takdir yetkisi veren maddi boşluk olarak tezahür eden kanunda boşluktur. Kanunda boşluk, uygulamada karşılaşılan bir hukuki sorun hakkında kanunda bir hüküm bulunmaması veya sınırlı bir düzenleme bulunması halinde olmaktadır. Kanunda boşluk olması halinde bu boşluk, örf ve adet hukuku, hakimin hukuk yaratması ve kıyas ile doldurulmaktadır.

Boşluk her zaman o konuda kanunda hiçbir düzenleme olmaması şeklinde tezahür etmeyip, kanunda bazen örf ve adete veya teamüle atıf usulü ile bir konunun kanunda düzenlenmeyip mevcut örf ve adet hukuku kurallarına göre çözülmesine işaret edilebilmektedir. Bu noktada örf ve adet, örf ve adet hukuku, teamül kavramlarının içeriğinin araştırılması ve bu kavramlara yapılan atıfların niteliği, nasıl uygulanacağı saptanması uyumsuzluğun hukuka uygun şekilde çözümü bakımından anahtar rol oynamaktadır.

Vergi hukuku, vergilerin yasallığı ilkesi gereği hakimin hukuk yaratabileceği bir hukuk dalı olmayıp aynı ilkeden dolayı kıyas yasaktır. Vergi kanunlarında da örf ve adet, örf ve teamül, ticari teamül gibi kavramlara atıf bulunmaktadır. Vergi hukuku, kendine özgü nitelikleri gereği bu kavramların hukuka kaynaklık etme(me)si bakımından farklılık arz etmektedir. Vergi hukukunda, konunun kanunda düzenlenmeyip örf ve adet veya teamüle atıf yapılması hali başta vergilerin yasallığı olmak üzere mali güce göre vergilendirme gibi temel vergilendirme ilkeleri ile hukuk devleti, sosyal devlet ilkesi gibi anayasal ilkeleri ihlal edebilmektedir.

Çalışmada, ülkemizde yürürlükte olan vergi kanunlarında ticari teamüle yapılan atıflar saptanmakta; bu atıfların lafzı ve ruhu vergilendirme ilkeleri ve diğer anayasal ilkeler çerçevesinde incelenmektedir. Yapılan araştırmada, vergi kanunlarında “örf ve teamül”, “örf ve adet”, şeklinde kullanımlar olduğu görülmekte; çalışmanın odak noktasını vergi kanunlarında yer alan ticari teamül atıflarının incelenmesi oluşturduğundan bahsi geçen “örf ve teamül”, “örf ve adet” atfı örnekleri çalış-

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 228: “Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mütat olmyan müteferrik giderler.”

² Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 7338, Kabul Tarihi: 08.06.1959, RG. 15.06.1959/10231. Madde 4: “Örf ve adete göre verilmesi mütat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar.”

mada kapsam dışı bırakılmaktadır. Vergi kanunlarında ticari teamüle atıf yapılması halinde kanun koyucunun belirli bir konuda doğrudan düzenleme yapmayıp, o konunun esasının belirlenmesinde ticari teamülün esas alınmasına işaret ettiği durumlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)³, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)⁴, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu⁵ (DVK), 492 sayılı Harçlar Kanunu (HK)⁶’nda saptanmakta; çalışmanın kapsamı bu kanunların ticari teamüle atıf yapan maddelerini kapsamaktadır.

Çalışmada özel hukuk ve vergi hukuku üzerinden karşılaştırmalı yaklaşım benimsenmekte; vergi kanunlarında ticari teamüle yapılan atıfların analizinde eleştirel metod kullanılmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde örf ve adet, örf ve adet hukuku, örf ve teamül, teamül, ticari teamül kavramları üzerinden kavramsal çerçeve özel hukuk ve vergi hukukunun kendine özgü prensipleri üzerinden değerlendirilmektedir. İkinci bölümde, boşluk kavramı ve türleri açıklanarak ticari teamüllerin hukuka kaynaklık teşkil edip etmeyeceği; kaynaklık teşkil ettiği durumlarda bunun uygulanma ilkeleri ele alınmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Vergi Usul Kanunu’nun 45 ve 186, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 25, Damga Vergisi Kanunu’nun 48, Harçlar Kanunu’nun 9’uncu maddelerinde yer alan ticari teamül atıfları vergilendirme ilkeleri çerçevesinden incelenmekte; bunlardan Vergi Usul Kanunu’nun 45’inci maddesinin bu ilkeler bakımından bir sakınca barındırmadığı sonucunu ulaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 186’ıncı maddesi bakımından vergilerin yasallığı; Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 25’inci maddesi bakımından mali güce göre vergilendirme; Damga Vergisi Kanunu’nun 48 ve Harçlar Kanunu’nun 9’uncu maddeleri bakımından ise hukuki belirlilik ve vergilerin yasallığı ilkeleri bakımından sakıncalar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Son olarak da bu bölümün ilgili başlıklarında, saptanan sakıncalar bakımından bu ihlallerin giderilebilmesi amacı ile çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmaktadır.

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergi kanunlarında ticari teamül kavramının tanımı yer almamaktadır. Doktrinde yapılan tanımlarda öne çıkan özelliklere göre teamül, belirli bir meslek grubunda veya belirli bir çevrede geçmişten günümüze uyulmakta ve uygulanmakta olan davranış kurallarıdır⁷. Türk Dil Kurumu tanımlamasına göre teamül, “*bir yerde öteden*

³ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10705.

⁴ Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG 02.11.1984/8563.

⁵ Damga Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 488, Kabul Tarihi: 01.07.1964, RG 11.07.1964/11751.

⁶ Harçlar Kanunu, Kanun Numarası: 492, Kabul Tarihi: 02.07.1964, RG 17.07.1964/11756.

⁷ Ezhan Doğrusöz, ‘Örf ve Adet Hukuku Kurallarının Vergi Hukukunda Geçerliliği’ (2008) (42) Legal Mali Hukuk Dergisi 42; Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması* (6. Bası, Seçkin 2012) 292; Bilge Öztan ve Damla Gürpınar, *Medeni Hukukun Temel Kavramları* (37. Baskı, Yetkin 2023) 143; Rona Serozan, *Medeni Hukuk, Genel Bölüm* (8. Baskı, Vedat 2018)



beri olagelen davranış”); teamül hukuku “*örf ve âdete dayanan hukuk*” anlamına gelmektedir⁸. Bu tanımlardan yola çıkarak ‘mevcut uygulama’⁹ olarak da anılan teamül, belli bir yerde geçmişten günümüze devam eden, belirli bir topluluğun tamamı veya en azından büyük çoğunluğu tarafından benimsenen bir ‘davranış, iş’ ile ‘yerine getirilme biçimi ve tarzı’ olarak açıklanabilir¹⁰.

Doktrinde örf ve adet ile teamülün birbiri yerine kullanılması¹¹ veya bu iki kavram arasında bir hiyerarşi kurularak kullanılması şeklinde yaklaşımlar mevcuttur. Gelenek hukuku olarak da adlandırılan¹² örf ve adet hukuku, hukukun yazılı olmayan, toplumda yaygın bir inanca dayanan hukuk kurallarıdır¹³. Doktrinde, bir uygulamanın örf ve adet hukuku kuralı olabilmesi için maddi, manevi ve hukuki unsur olarak üç bileşen arandığı görülmektedir.

Örf ve adet hukuku kurallarının unsurlarından maddi unsur, o uygulamanın geçmişten günümüze sürekliliğini gösteren dış unsur olarak tezahür etmektedir. Belirli davranış şeklinin ticari örf ve adet kuralı olarak kabul edilebilmesi için, o davranış kuralının uzun zamandan beri aynı şekilde uygulanıyor olması aranmaktadır. Manevi unsur ise o uygulamanın kurallaştığı yönünde kabule işaret eden genel inanış şeklindeki psikolojik unsurdur. Bir davranış biçiminin örf ve adet kuralı haline gelebilmesi için o davranış biçimine uyma zorunluluğu inancının da yerleşmiş olması ve herkesin zorlama olmaksızın kendiliğinden bu uygulamaya uyma zorunluluğu duyması aranmaktadır. Son olarak da devlet desteği olarak gösterilen yaptırıma bağlı olma unsuru aranmaktadır. Örf ve adet kurallarının devlet tarafından tanınması ve bu kurala uyulmaması durumunda bir yaptırım ile karşılaşılacağı konusunda bir kabulün olması beklenmektedir¹⁴.

86 vd.; Demet Özdamar, ‘Avrupa Sözleşmeler Hukuku’nda ve Türk Borçlar Hukuku’nda Örf ve Âdetler ile Teamül ve Uygulamaların Yeri’ (2017) 19 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 129.

⁸ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi 23 Mayıs 2024.

⁹ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu Kararı, 1/1, 24.12.2003.

¹⁰ Mehmet Alpertunga Avcı, ‘İdari Teâmüllerin Türk Vergi Hukukuna Kaynak Olma Vasfı’ (2022) 67 Maliye Çalışmaları Dergisi 8.

¹¹ Murat Batu, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (4. Baskı, Seçkin 2024) 123.

¹² Seyfullah Edis, *Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri* (4. Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 1997) 101.

¹³ Ahmet M. Kılıçoğlu, *Medeni Hukuk* (5. Bası, Turhan 2023) 25; Öztan (n 1) 151.

¹⁴ Mustafa Yavuz, ‘Ticari Davalarda Ticari Örf ve Adetin Uygulanma Şartları’ (2020) 15 (172) 2573, 2574; Özdamar (n 1) 124, 125; Aydın Zevkliler, Şeref Ertaş, Ayşe Havutcu ve Damla Gürpınar, *Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)* (10. Bası, Turhan 2018) 16 vd; Öztan (n 1) s. 151, 152; Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kuralları* (10. Baskı, Turhan 1995) 50; Mehmet Ayan ve Nürşen Ayan, *Medeni Hukuka Giriş* (15. Baskı Seçkin 2023) 23; Mustafa Dural ve Suat Sarı, *Türk Özel Hukuku Temel Kavramlar ve Medeni Kanununun Başlangıç Hükümleri* (18. Baskı Filiz 2023) 82 vd.; Kılıçoğlu (n 6) 84-87; Gökhan Antalya ve Murat Topuz, *Medeni Hukuka Giriş-Temel Kavramlar-Başlangıç Hükümleri*, (5. Baskı, Seçkin 2024) 256-259; Edis (n 5) 92-100; Jale Akipek, Turgut Akıntürk ve Derya Ateş, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç*

Ele alınan unsurlardan yola çıkarak, yazılı olmamakla birlikte, uzun zamandan beri istikrarlı bir şekilde uygulanan ve bunun sonucunda uyulması zorunlu olduğu kanısında yaygın bir inancın yerleşmiş olduğu kurallar¹⁵ olarak tanımlanabilecek örf ve adet hukuku ile teamüllerin ortak noktası, belirli bir yerde geçmişten günümüze uygulanmakta olan kurallar olmalarıdır.

Örf ve adet hukuku ile teamüllerin farklılaştıkları nokta ise bağlayıcılıkları yönünden yapılan tartışmalardır. Bu noktada temel dayanak örf ve adet kurallarının niteliği olmaktadır. Doktrinde örf ve adet kurallarından hukuk düzeni tarafından tanınan ve müeyyideye bağlananlar ‘*hukukî örf ve âdet kuralları*’ olarak anılmakta ve bağlayıcı kabul edilmektedir¹⁶. Hukuk düzeni tarafından tanınmayan ve müeyyideye bağlanmayan örf ve adet kuralları ise ‘*alelâde örf ve âdet kuralları*’ olarak nitelendirilmekte ve hukuk kaynağı olarak kabul edilmemektedir¹⁷. Teamüller, hukukî örf ve adet kuralları için aranan unsurlarını içermediği gerekçesi ile “*gelecek ve görenek yahut da olağan (alelâde) örf ve âdetler ile alışkanlıklar*”¹⁸ olarak sınıflandırılmaktadır¹⁹.

II. TİCARİ TEAMÜLLERİN HUKUKA KAYNAKLIK TEŞKİL ETME(ME)Sİ

Kanunda karşılaşılan bir hukukî sorun hakkında bir hüküm bulunmaması²⁰, ‘gerekli²¹’ düzenleme olmaması hali olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle boşluk sorunu, yasanın uygulanması sırasında ortaaya çıkar ve yasada bir eksiklik bulunmasından kaynaklanır²². Boşluk, düzenlemenin sınırlı yapılması, düzenlemenin salt çerçeve içermesi ve fakat düzenlemelerin yetersiz olması, hiç düzenlenmemesi, hangi kanun hükmünün uygulanacağına öncelik bakımından çatışması, kanun koyucunun net düzenleme yapmaktan bilerek kaçınması, yasa koyucunun iradesi dışında boşluk doğması şeklinde tezahür edebilir²³. Bunlardan, ‘*yargıcın sübjektif*

Hükümleri, Kişiler Hukuku, (18. Baskı Beta 2022) 88. Hukukî unsura gerek olmadığı görüşü bkz Öztan (n 1) 144; M. Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, *Medeni Hukuk, Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar* (30. Bası, On İki Levha 2024) 106; Hüseyin Altaş, *Medeni Hukuk Başlangıç Hükümleri* (2. Baskı, Yetkin 2020) 220-221. Örf ve adetin hukuk kaynağı olması için farklı bir kriterler listesi için bkz: Avcı (n 3) 7.

¹⁵ Özdamar (n 1) 124-128.

¹⁶ Nasıh Sarp Ergüven, ‘1982 Tarihli Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi’ne Karşı Türkiye’nin Tutumu’ (2022) Doğu Akdeniz Sempozyumu 188.

¹⁷ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş* (20. Baskı, Ekin 2023) 46-177-178; Avcı (n 3) 7.

¹⁸ Öztan (n 1) 143; Serozan (n 1) s. 86 vd.

¹⁹ Doğrusöz (n 1) 42; Kızılot (n 1) 1292.

²⁰ Şeref Gözübüyük, *Yönetim Hukuku* (34. Baskı, Turhan 2016) 73.

²¹ Öztan (n 1) 143.

²² Hakan Birsenoğlu, *Vergi Hukukunda Yorum*, (1. Baskı, Yetkin 2019) 37.

²³ Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım* (3. Baskı, Yetkin 2021) 55-60; Öztan (n 1) 143-150; M. Kemal Oğuzman; Nami Barlas, *Medeni Hukuk, Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar*, (17. Bası, Vedat 2011) 67-69.



kanaatine göre bir hukuk politikası hatası oluşturan yasal düzenlemenin bir hüküm içermesi gerekirken bunda eksiklik olması' şeklinde tanımlanabilecek hukuk politikası boşlukları, metodolojik açıdan boşluk olarak nitelendirilmez. Asıl boşluk kavramı, hakime takdir yetkisi veren maddi boşluklardır²⁴. Kanunda boşluk olması halinde bu boşluk, örf ve adet hukuku, hakim'in hukuk yaratması ve kıyas ile doldurulabilir²⁵.

A. GENEL İLKE

Ticari teamüller, "ticari örf ve âdet olarak kabul edilmedikçe uyuşmazlıkların çözümünde uygulanamayan (mahkemenin yargısına esas olamayan), yalnızca irade beyanlarının yorumunda dikkate alınabilen ve örf ve âdet seviyesine çıkmamış kurallardır²⁶." Aynı nedenle teamüllerin yasa boşluklarını doldurucu güce, hukuk kaynağı olma özelliğine sahip olmadığı²⁷, fiili yorum aracı olduğu kabul edilmektedir²⁸. Teamüllerin hukuka kaynaklık teşkil etmesi için hukuk düzenince tanınması ve bir müeyyideye bağlanması aranmaktadır²⁹.

Teamüller, özellikle medeni hukuk ve ticaret hukuku bakımından 'fiili bir düzen' kurmak konusunda işlev üstelenmekte³⁰; hukuk kurallarının teamüle atıf yapması ile bu kurallar yedek hukuk kuralı niteliği kazanmakta³¹; hakim'in boşluk doldururken sözleşmedeki veya kanundaki ticari teamül atıflarını dikkate alması gerekmektedir³²."

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu³³'nun hukukun uygulanması ve kaynakları başlıklı 1'inci maddesinin 2'inci ve 3'üncü fıkrasında kanunda boşluk olması durumu kurala bağlanmakta; "kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir. Hâkim, karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır" yetkisi yer almaktadır. Dolayısı ile olaya uygulanabilecek yazılı bir hukuk kuralı bulunması halinde örf ve adet hukukuna başvurulması

²⁴ İdris Hakan Furtun, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri* (1. Baskı, Yetkin 2019) 73.

²⁵ Öztan (n 1) 151-161; Ateş Oktar, *Vergi Hukuku* (16. Baskı, Türkmen 2022) 65, 66. Bunlardan hakim'in hukuk yaratması, vergilerin yasallığı ilkesi ve bu ilkenin sonucu olan kıyas yasağı nedeni ile mümkün değildir. (Mualla Öncel; Ahmet Kumrulu; Nami Çavaş; Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, (32. Baskı, Turhan 2023) 21; Oktar (n 17) 67, 68.

²⁶ Metin Topçuoğlu, 'Franchise Sözleşmesinde Bağlayıcı Kayıtlar ve Rekabet Hukuku' (2003) 22 (1) Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi 126.

²⁷ Alpertunga (n 3) 15.

²⁸ Öztan (n 1) 143; Serozan (n 1) 86 vd.

²⁹ Alpertunga (n 3) 7.

³⁰ İbid 5; Topçuoğlu (n 18) 126.

³¹ Jäggi/Gauch (dn.8) Art. 18 N.522; A.Koller (dn.27) N.612; Gauch /Schluep/Schmid (dn.1 1) N.1254 (Aktaran: Yeşim Atamer, 'Sözleşme Boşluklarının Hakim Tarafından Doldurulması Sorununa İlişkin Düşünceler' (2005) 63(1-2) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 190.

³² BaslerKommentar/Wiegand (dn.4) Art. 18 N.83 (Aktaran: ibid 190).

³³ Türk Medeni Kanunu, Kanun Numarası: 4721, Kabul Tarihi: 22.11.2001, RG 08.12.2001/ 24607.

mümkün olmadığı gibi örf ve adet hukukunun yazılı hukuk kuralını değiştirmesi de mümkün değildir³⁴.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu³⁵ (TTK)'nin ticari örf ve adetin düzenlendiği 2'inci maddesine göre ise teamülün mahkeme yargısına esas olması ancak aksine bir hüküm olmaması ve bir uygulamanın ticari örf ve adet olarak kabul edildiği belirlendiği takdirde mümkündür. Bunun yanında, teamüller irade açıklamalarının yorumlanmasında da dikkate alınmaktadır³⁶. TTK, belli yöreye ve ticaret dalına özgü ticari örf ve adet kurallarını genel ticari örf ve adet kurallarına üstün tutmaktadır. Ardından yer bakımından da ticari örf ve adetin esas alınmasına dair kural düzenlemekte; ilgililerin aynı bölgede olmamaları halinde, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmemiş olmak şartı ile işlemin, sözleşmenin ifa yerindeki ticari örf ve adetin uygulanmasını öngörmektedir. TTK aynı maddede son olarak ticari örf ve adetin tacir sıfatını haiz bulunmayan kişiler üzerinde hüküm ve sonuç doğurması için bu kuralların ancak onlar tarafından bilinmesi veya bilinmesi gerekmesi halinde mümkün olacağı düzenlenmektedir³⁷.

B. VERGİ HUKUKU

Vergiler, temelini 1215 Magna Carta'dan alan ve yükümlü temsilcilerinden oluşan parlamento tarafından ön izin verilmedikçe vergi alınamaması anlamına gelen vergilerin yasallığı ilkesine tabidir³⁸. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ve kamu hukuku bakımından 'pekiştirici ana ilke' konumundaki vergilerin yasallığı ilkesi³⁹ 1982 Anayasası'nın vergi ödevi başlıklı 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında "*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır*" kuralı ile güvence altına alınmaktadır. Anayasa Mahkemesi içtihatları ile şekillendiği üzere de bir verginin "*keyfi uygulamalara neden olmaması*⁴⁰" ve vergilerin yasallığı ilkesinin sağlanmış olması için "*vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir*⁴¹."

Üst başlıkta da yer verildiği üzere kanunda düzenleme olmaması haline, kanunda boşluk denilmekte; kanun boşlukları hakimın hukuk yaratması, kıyas ve örf ve adet

³⁴ Kılıçoğlu (n 6) 25, 84.

³⁵ Türk Ticaret Kanunu, Kanun Numarası: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011. RG 14.02.2011/27846.

³⁶ Sezercan Bektaş, Ali Özdemir, 'Uluslararası Teamül Hukukunun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Yargılama Hukukuna Etkisi' (2022), Türkiye Barolar Birliği Dergisi 35 (161) 324.

³⁷ Yavuz (n 15) 2573, 2574

³⁸ Öncel; Kumrulu; Çağan; Göker, (n 17) 24.

³⁹ Gülsen Güneş, *Vergilerin Yasallığı İlkesi* (4. Baskı, On İki Levha 2014) 7.

⁴⁰ Anayasa Mahkemesi, 2015/122, 30.12.2015.

⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 2003/3, 16.01.2003; Anayasa Mahkemesi, 2015/122, 30.12.2015; Anayasa Mahkemesi, 2018/11, 14.2.2018; Anayasa Mahkemesi, 2023/12, 25.01.2023.



hukuku ile doldurulmaktadır. Vergi hukukunda vergilerin yasallığı ilkesi nedeni ile kıyas yasaktır. Aynı nedenle hakimın hukuk yaratma yetkisi de bulunmamaktadır⁴². Bu noktada, vergi kanunlarında yer alan ticari teamül atıflarının değerlendirilebilmesi için örf ve adet hukukunun vergi hukuku karşısında durumu önem kazanmaktadır.

Doktrinde örf ve adet hukukunun vergi hukukunun kaynakları arasındaki yeri bakımından farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlere göre örf ve adet hukuku bağlayıcı kaynaklar⁴³, talî kaynaklar⁴⁴, yazılı olmayan ikincil kaynak⁴⁵, asli ve bağlayıcı kaynaklar dışındaki diğer kaynaklar⁴⁶ altında sayılmakta veya hukukun kaynakları arasında ele alınmayıp boşluk doldurma ve yorum yöntemi olarak analiz edilmektedir⁴⁷. Bazı görüşlerde ise örf ve adet hukuku kurallarına dolaylı kaynak⁴⁸, zayıf işlevli kaynak⁴⁹, sınırlı olarak başvuru kaynak⁵⁰ şeklinde nitelendirmeler yapılmaktadır.

Örf ve adet hukukunun vergi hukukuna kaynaklık teşkil etmesi bakımından sınıflandırmada farklılıklar olmakla birlikte bu görüşlerin ortak noktası vergilerin yasallığı ilkesi nedeni ile örf ve adet hukukunun ancak vergi kanununda atıf yapılmışsa uygulanabileceği; örf ve adetin vergi hukukuna ancak kanunda gönderme yapılmış ise kaynaklık teşkil edebileceğidir⁵¹.

Örf ve adet, yazılı bir hukuk kuralı olmadığından vergi hukukunun yazılı kaynakları arasında yer almamaktadır ve vergi hukukuna doğrudan kaynaklık teşkil etmemektedir⁵². Örf ve adet hukukunun, vergilendirme ilkesi ve kıyas yasağı gereği vergi hukukuna kaynaklık teşkil etmemesi kural; kaynak olması istisnadır⁵³. Her

⁴² Kaneti'nin, vergi hukukunda hakimın boşluk doldurma yetkisi olduğuna ve kıyas yapılabileceğine dair görüşü için bkz: Selim Kaneti, 'Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması' (1991) 9(123) 38 (Aktaran: Oktar, (n 17) 68).

⁴³ Doğan Şenyüz; Mehmet Yüce; Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (15. Baskı, Ekin 2024) 49, 50.

⁴⁴ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, (2. Baskı, Yetkin 2019) 102.

⁴⁵ Fatih Saraçoğlu; Elif Pürsünlerli Çakar, *Vergi Hukuku*, (11. Baskı, Gazi 2020) 29.

⁴⁶ Kamil Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, (3. Baskı, Turhan 2011) 36; Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, (14. Baskı, Seçkin 2023) 42; Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, (7. Baskı, Adalet 2024) 58, 59.

⁴⁷ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (6. Baskı, Filiz 2010) 11-18; Oktar, (n 17) 32-48; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, (12. Baskı, Beta 2022) 15-40.

⁴⁸ Öncel; Kumrulu; Çağan; Göker, (n 17) 21.

⁴⁹ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, (21. Baskı, Siyasal 2018) 45.

⁵⁰ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku* (55. Baskı, Seçkin 2024) 54; Kamil Mutluer; Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, (1. Baskı, Yetkin 2019) 116; Batı (n 5) 123; Alpertunga, (n 3) 16.

⁵¹ Şenyüz; Yüce; Gerçek (n 29) 49, 50; Bilici (n 36) 54; Mutluer; Dayanç Kuzeyli (n 36) 116; Taşkan (n 32) 60; Karakoç (n 30) 126; Batı (n 5) 123; Özgür Biyan, *Vergi Hukuku* (4. Baskı, Dora 2024) 47.

⁵² Şenyüz; Yüce; Gerçek (n 29) 50; Taşkan (n 32) 60; Batı (n 5) 123; Biyan (n 37) 47.

⁵³ Şenyüz; Yüce; Gerçek (n 29) 50.

halükarda örf ve adet hukukunun yazılı hukuk kurallarının ‘önüne geçmesi’ veya yazılı hukuk kurallarına aykırı olması mümkün değildir⁵⁴.

Örf ve adetin ancak kanunda yer alırsa uygulanabileceği görüşünü benimsemek yerinde görünmektedir. Bu noktada, vergi kanunlarında ticari teamül ve örf ve adet hukuku kuralları birlikte ve/veya birbirinin yerine kullanıldığından, benimsenen görüşü bu iki kavram için de geçerli kabul edilmek gerekecektir. Aynı zamanda, örf ve adet hukuku ve/veya (ticari) teamüle kanunda yer verilmesi, normlar hiyerarşisini ve bu hiyerarşide yer alan vergilendirme ilkelerini ortadan kaldırmamaktadır. Örf ve adet hukuku ve/veya (ticari) teamüle kanunda atıf yapıldığında da kanunun vergilerin yasallığı, mali güce göre vergilendirme gibi anayasal vergilendirme ilkeleri ile hukuk devleti ilkesi ve altı ilkeleri olan hukuki belirlilik, hukuki güvenlik, eşitlik gibi ilkeler ile sosyal devlet ilkesi gibi anayasal ilkeleri ihlal etmiyor olması gerekecektir.

Kanun koyucunun belirli bir konuda doğrudan düzenleme yapmayıp, kanunda ticari teamüle atıf yapmak sureti ile o konunun uygulanmasında ticari teamülün esas alınmasına işaret ettiği durumlar bulunmaktadır. Bu atıflar, çalışmanın üçüncü bölümünde ele alındığı üzere Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’nda bulunmaktadır. Vergi kanunları örf ve adet ile teamül arasında bir hiyerarşi ya da fark gözetmemekte; bu kavramları birlikte kullanmaktadır. Dolayısı ile vergi kanunlarında ticari teamüle atıf yapılması durumunda ticari teamül, vergilendirme işlemi bakımından kaynak teşkil etmekte; yapılan atfın vergilendirme ilkelerini ihlal etmeyecek şekilde kurgulanması ve uygulanması gerekmektedir.

III. VERGİ KANUNLARINDA YERALAN TİCARİ TEAMÜLATIFLARI

Vergi kanunlarında, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’nda ticari teamüle atıf yapılmaktadır.

A. VERGİ USUL KANUNU’NA GÖRE ZİRAİ KAZANCIN ÖLÇÜLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun tarh ve tahakkuk usullerinin düzenlendiği ikinci kısmın zirai kazanç ölçülerinin düzenlendiği beşinci bölümde ticari teamüle atıf yapılmaktadır. Ölçüler ve tariflerin yer aldığı 45’inci maddeye göre zirai kazanç ölçüleri, “*yıllık istihsal değeri, götürü gider emsali, ortalama randıman miktarı, ortalama işçilik tutarı, ortalama maliyet bedeli ile ortalama satış fiyatından terekküp eder.*” Zira kazancın ölçümünde kullanılacak unsurların listesi verildikten sonra aynı maddede bu unsurlar tanımlanmakta; ortalama satış fiyatı tanımında ticari teamüle atıf yapılmaktadır. Buna göre zirai kazancın hesaplanmasında dikkate alınacak ortalama satış fiyatı, “*zirai mahsullerin ticari teamüle göre beher satış biriminin 46 ncı maddenin (d) bendi esasları dairesinde tesbit olunan satış fiyatıdır.*”

⁵⁴ Saraçoğlu; Pürsünlerli Çakar (n 31) 29.



VUK 45'inci maddede görüldüğü üzere zirai kazancın hesaplanmasında kullanılacak ölçülerden ortalama satış fiyatının belirlenmesinde ticari teamülden faydalanılmaktadır. 45'inci maddede ticari teamüle yapılan atıf, yine aynı bentte VUK'un 46'ncı maddesine yapılan atıfla desteklenmektedir. VUK 46'ncı maddede zirai kazanç ölçülerinin tespiti kurala bağlanmakta; ortalama satış fiyatının nasıl tespit edileceği de burada açıklanmaktadır. Buna göre söz konusu fiyatın tespitinde hükümetin belirlediği ve ortalama satış fiyatının takdiri sırasında yürürlükte olan fiyatlar esas alınacaktır. Hükümetin herhangi bir fiyat belirlemediği mahsuller bakımından ise ortalama satış fiyatı takdirinin yapılmakta olduğu yıldan önceki son takvim yılında uygulanan mahalli toptan piyasa fiyatı kullanılacaktır. Fiyatın sabit olmadığı durumlar için ise değişen fiyatların ortalaması alınacaktır.

Anılan VUK hükümlerinden görüldüğü üzere Kanun ticari teamüle atıf yapmakta; ticari hayatta uygulanan fiyatlar zirai kazanç tespitine esas alınmaktadır. Bu süreçte hesaplamaya esas teşkil edecek farklı durumlar kanunda açıklığa kavuşturulmakta; objektif kriterlere bağlanmaktadır. Fiyatların yürütme organı tarafından belirlendiği, belirlenmediği ve fiyatın değişken olduğu tüm alternatifler objektif kriterlere, belgelerle takip ve ispat edilebilecek somut uygulamalara dayandırılmaktadır. VUK'un analiz edilen bu 45 ve 46'ncı maddelerinde ticari teamüle yapılan atıfta vergilendirme ilkeleri bakımından bir sakınca görülmemektedir.

B. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE ENVANTER ÇIKARMA USULÜNDE TİCARİ TEAMÜL

VUK'un bilanço esasına göre defter tutma düzenini düzenleyen bölümünde envanter çıkarma usulü yer almaktadır. 186'ncı maddede öncelikle envanter çıkarmanın açıklaması yapılmakta ardından 2'nci fıkrada ticari teamüle atıf yapılmaktadır. Maddeye göre envanter çıkarmak “*bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir.*” Envanter çıkarırken, tartılması, sayılması ve ölçülmesi ticari teamüle göre mutata olmayan mallar saptanması halinde bunların değerlerinin tahminen tesbit olunacağı kurala bağlanmaktadır⁵⁵.

VUK'un kurduğu defter, belge düzenine göre 177'inci maddede gösterilen sınırları aşanlar birinci sınıf tüccar sınıfına dahil olmakta; 176'ncı maddede kurala bağlandığı üzere birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmaktadır. Bilanço, 192'nci maddede “*envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasası*” olarak tanımlanmakta ve matrahın hesaplanmasına esas teşkil etmektedir. Matrahın hesaplanmasına esas teşkil edecek bilanço, envanter kayıtlarına dayanmakta; bu nedenle envanter sisteminin vergilendirme ilkelerine uygun kurulması önem arz etmektedir.

⁵⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 186/2: “*Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutata olmayan malların değerleri tahminen tesbit olunur.*”

VUK'un 186'ncı maddesinde yer alan tartılması, sayılması ve ölçülmesi ticari teamüle göre mutat olmayan malların değerlerinin tahminen tesbit olunması düzenlemesinde ticari teamüle yapılan atıf hukuki belirlilik ilkesi bakımından sakıncalı görünmektedir. Bir malın değerinin hesaplanması konusunda tartma, sayma, ölçmenin mutat olmaması gibi bir ticari teamül gelişmesi ticari hayatta karşılığı neredeyse olamayacak kadar dar bir alana tekabül etmektedir. Kanunda işaret edilen bu alan bakımından, böyle bir ticari teamüle dair hiçbir objektif kriter de yer almama; hesaplama 'tahmin⁵⁶' usulü ile yapılmakta; bu durum ticari teamüle göre tartılması, sayılması, ölçülmesi mutat olmadığı iddiası ile gerçeğe aykırı beyanların önünü açmaya ortam hazırlamaktadır. Danıştay kararına konu olan bir uyuşmazlık örneğinde de görüleceği üzere mükellefler VUK'un 186'ncı maddesinde yer alan ticari teamüle uygunluk ölçütünü, belgesiz alışları dolayısı ile kaydi envanterde çıkan farka gerekçe olarak kullanmaya çalışabilmektedir⁵⁷.

VUK'un 186'ncı maddesinde yer alan atıf şeklinin diğer sakıncası ise gerçek usulde vergileme ilkelerinden ayrılarak ticari teamüle dayanarak tahmini bir değer hesaplama sistemine izin vermesidir. Kuşkusuz ki hayatın olağan akışı içinde gerçek usulde vergilemeden ayrılmayı gerektiren istisnai durumlar oluşması kaçınılmazdır. VUK'ta yer alan götürü matrah düzenlemeleri böyle durumların yasal dayanağı olarak düzenlenmektedir. VUK'un 186'ncı maddesindeki sakınca, gerçek usulden ayrılmayı gerektiren durumun torba hüküm niteliğinde, içeriği belirsiz bir kanuni düzenleme ile yapılmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum kıyasın önünü açmakta, vergilerin yasallığı ilkesini de tehlikeye atmaktadır.

VUK'un 186'ncı maddesinde yer alan "*ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tesbit olunur*" düzenlemesinin içerdiği sakıncayı, ekonomik yaklaşım üzerinden incelemek mümkündür. Ekonomik yaklaşım, VUK'un 3'üncü maddesinde "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" kuralı olarak düzenlenmekte; vergiyi doğuran olayın belirlenmesi ve uygulanacak vergi hukuku düzenlemesinin saptanmasında "*hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması*" olarak vücut bulmaktadır. Ekonomik yaklaşım, iki aşamada uygulanan bir yorum yönteminin üst kavramı olup; bu

⁵⁶ İzmir 3 BİM, 882/1936, 22.12.2020.

⁵⁷ Danıştay 9D, 3485/1706, 28.04.2022. Danıştay, ilk derece mahkemesinin "... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesi uyarınca envanter çıkarmanın, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmek suretiyle yapılacağı, ancak ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerlerinin tahminen tesbit olunacağına ilişkin düzenleme karşısında, davacının dönem sonu stoklarına ilişkin kaydi envanter kaydı farkıyla ilgili açıklamasının ticari teamüllere uygun olmaması, basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gereken davacının, kendi tuttuğu kayıtların usulsüz olduğu iddiasıyla bu durumdan faydalanmasının hukukene mümkün olmaması..." gerekçesiyle reddettiği davada kararı usul ve hukuka uygun bularak temyiz istemini reddetmiştir. Benzer yönde karar için bkz: Danıştay 7D, 2358/1362, 29.03.2022.



yöntem, “*vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve değerlendirilmesi*” şeklindeki ilk adım olan ekonomik irdelemeden ve “*vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması*” şeklindeki ikinci adım olan ekonomik yorumdan oluşmaktadır⁵⁸. Söz konusu yorum yöntemi, üst paragraflarda yer verilen gerçeğe aykırı beyanların bertaraf edilmesinde önemli rol oynayacaktır. Yine de sadece ekonomik yaklaşım, tek başına vergilendirme ilkelerinin korunması ve uygulama birliği sağlanması bakımından yeterli güvenceyi sağlayamayabilecektir. VUK’un 186’ncı maddesinde anılan envanter kalemi, ödenecek vergi miktarına doğrudan etki edecek bir husustur. Böyle bir kalemin hem ticari teamül hem tahminen hesaplama gibi iki sınırları belirsiz uygulamaya dayanması vergi adaleti, hukuki öngörülebilirlik, hukuki belirlilik ve vergilerin yasallığı ilkeleri bakımından sakıncalıdır. Bu sakıncaların önüne geçilmesi için kanunda objektif bir kriter benimsenerek, tahminen hesaplanacak değerler için kanuna parasal bir sınır konması; ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutlak olmayan malların Hazine ve Maliye Bakanlığı genel tebliği ile açıklanması uygun olacaktır.

C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU’NA GÖRE MATRAHIN HESAPLANMASINDA TİCARİ TEAMÜL

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun matrahın düzenlendiği üçüncü kısmın birinci bölümünde, teslim ve hizmet işlemlerinde, ithalatta, uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah hesaplanması esasları düzenlenmekte; ardından özel matrah şekilleri sayılmaktadır. Bu düzenlemelerin ardından 24’üncü maddede matraha dahil olan; 25’inci maddede ise matraha dahil olmayan unsurlar listelenmektedir. Bunlardan matraha dahil olmayan unsurlardan biri “*teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar*” olarak gösterilmekte; matraha dahil edilmeyecek unsurlarda ticari teamüle atıf yapılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, ticari teamüllere uygun olma kriterini “*... satılan mal veya hizmetin piyasasında genel olarak yaygın bir biçimde uygulanan miktarlarda ve malın asıl bedeline nazaran makul tutarda yapılmış olması*” olarak tanımlamakta; bu tanıma uygun olmayan iskontoların, -fatura veya benzeri belgelerde gösterilseler dahi- KDV matrahından indirilemeyeceğine işaret etmektedir⁵⁹. Kavrama tanım getirilmiş olmakla birlikte bu tanım da oldukça muallak sınırlar çizmektedir. Danıştay ise iskontoları ‘genel’ ve ‘özel’ olarak ikiye ayırmakta KDVK’nın 25’inci maddesinde öngörülen indirim genel iskontoları işaret ettiğini saptamaktadır⁶⁰.

⁵⁸ Öncel; Kumrulu; Çağan; Göker, (n 17) 29.

⁵⁹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü Özelgesi, Sayı: 93767041-130[25-2012/97]-167, Tarih: 21/08/2013.

⁶⁰ Danıştay 7D, 1367/4567, 18.09.2015.

‘Ticari teamüle uygun iskonto’ konusunda objektif bir kriter olmaması, yükümlünün promosyon olarak ürünü set halinde satışını %100 iskonto göstererek beyan etmesine yol açabilmekte; Danıştay bu durumda kesilen vergi ziyaı ve özel usulsüzlük cezasını uygun bulmaktadır⁶¹. Danıştay kararında da görüleceği üzere yükümlü, ‘ticari teamüle uygun iskonto’ kavramının objektif kriterleri olmadığı için fatura tanziminden sonra yıl içinde farklı tarihlerde gerçekleştirdikleri ciro iskontosu ve ciro primlerini beyan etmeyerek bunları KDVK’da öngörülen ticari teamüle uygun iskonto olarak beyan dışı bırakabilmekte; Danıştay söz konusu indirimlerin KDVK’da öngörülen ticari teamüle uygun iskonto olmadığı yönünde karar tesis etmektedir⁶². Bir başka uyuşmazlıkta ise yükümlü 5 ayrı şirket adına düzenlenen 12 faturada %99 oranında iskonto yaptığını belgelemekte; inceleme elemanı, yükümlünün başka faturalarında aynı konu için yaptığı %15 oranındaki iskontoyu temel alarak işlem yapmaktadır. Danıştay da %15 oran üzerine yapılan vergi aslına dair işlemi hukuka uygun bulmaktadır⁶³. Bu örnekte kabul edilen %15 tamamen uyuşmazlık tarafı şirketin diğer faturalarından kaynaklanmakta olup objektif bir kritere dayanmamaktadır. Bir başka uyuşmazlıkta Bölge İdare Mahkemesi, yükümlü şirketin %20 oranında uyguladığını belirttiği iskonto oranına dayanarak tesis ettiği inceleme raporu doğrultusunda kurulan ilk derece mahkemesi kararını uygun bulmuştur⁶⁴. Başka bir örnekte ise Danıştay, %32 ila 45 oranında iskonto uygulayan yükümlü hakkındaki uyuşmazlıkta ilk derece mahkemesinin ısrar kararını “*ticari teamüle uygun miktardaki iskonto düzeyi araştırılarak sonucuna göre karar verilmek üzere*” bozmaktadır⁶⁵.

Ticari hayatın olağan akışı gereği satıcılar mal satımı sırasında sıklıkla indirim yapmaktadır. Malın teslim edildiği bedel üzerinden matrah hesaplanması mali gücün doğru kavranması ve gerçeğe uygun vergilendirme yapılabilmesi bakımından gereklidir. KDVK’da yapılan atfın eleştiriye açık yanı, yapılan indirim bedeli ve oranı bakımından ticari teamüle atf yapılması ve bunun yanında hiçbir objektif kriter benimsenmemesidir. Dolayısı ile bir satıcının malı, ticari teamüle göre indirimli sattığı iddiası ile katma değer vergisi (KDV) matrahını olağandan düşük göstermesi halinde böyle bir ticari teamülün varlığı, somut olayda uygulanan indirimin miktarı gibi hususların tespiti ve ispatı oldukça zordur. KDVK’da yer alan ticari teamül maddesi, satıcıyı malın bedelinin bir kısmını elden alma bir kısmını fiş, faturalara yansıtma yönünde davranışlara itmeye açık görünmektedir. KDVK’da yer alan ticari teamül atfı, objektif bir kriter ile desteklenmediği zaman tespiti çok zor bir usulsüzlük ve vergi kaybı kabahatine neden olmaya ve mali güce göre vergilendirme

⁶¹ Danıştay VDDK, 1833/216, 24.02.2021.

⁶² Danıştay 7D, 4010/1126, 16.04.1992.

⁶³ Danıştay 9D, 2422/463, 11.02.1998.

⁶⁴ İzmir 2 BİM, 790/287, 16.02.2017.

⁶⁵ Danıştay VDDK, 106/529, 19.12.1997.



ilkesini ihlal etmeye ortam hazırlar görünmektedir. Mahkeme kararları örneklerinden de görüleceği üzere Kanun'da objektif bir sınır olmaması birçok uyuşmazlığa ve farklı uygulamalara neden olmaktadır. Bu durum hukuki belirlilik ve mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından da sakıncalıdır. Ekonomik yaklaşım yöntemi, bu sakıncanın giderilmesi bakımından da önemli bir işlev üstlenebileceği kuşkusuzdur fakat üst başlıkta da belirtildiği üzere sadece ekonomik yaklaşım, tek başına vergilendirme ilkelerinin korunması ve uygulama birliği sağlanması bakımından yeterli güvenceyi sağlayamayabilecektir.

KDVK'da yer alan ticari teamül atfının gerçeğe uygun matrah hesabı üzerinden vergilendirme sağlanması için yapılacak iskonto bakımından kanunda bir sınır getirilmesi faydalı olabilecektir. Örneğin Özel Tüketim Vergisi Kanunu⁶⁶ (ÖTVK)'nin oran veya tutarların düzenlendiği 12'inci maddesinde özel tüketim vergisinin (ÖTV)'nin bu kanunun listelerinde yer alan malların karşılarında düzenlenen tutar ve/veya oranlarda alınacağı belirtilmekte ardından (II) sayılı listedeki mallar üzerinden alınacak vergi bakımından bir sınır getirilmektedir. Buna göre *“vergi, mükellefin bu malı alış bedeli ile her hâlükârda bu malların imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz.”* ÖTVK'da getirilen bu sınırın ardından ÖTV'nin, alış bedeli üzerinden hesaplanması halleri bakımından ticari hayatın olağan akışına da uygun olacak şekilde bir indirim alanı sağlanmıştır. Buna göre *“verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamaz.”* Görüleceği üzere ÖTVK, yapılacak indirimler bakımından %10'luk bir sınır getirerek objektif bir kriter belirlemektedir.

ÖTVK'da yer alan %10'luk sınıra paralel şekilde KDVK'da da bir sınır getirilmesi ve ticari teamüle göre yapıldığı belirtilen iskontoların her hâlükârda bu %10'luk sınırı aşamayacağının kurala bağlanması KDVK hakkında yukarıda ele alınan sakıncaları önleyecektir. Kanun'da benimsenen sınır ticari teamüle uygun indirim iddiası bakımından bir karine işlevi görecektir ve bu orandan fazla yapılan indirimler matraha dahil edilecektir. Bu sayede hem ticari teamüle uygun indirim bakımından ispat ihtiyacı ortadan kalkacak, hem vergi kaybı ve usulsüzlük bakımından tespit kolaylaşacak, ihlaller azalacaktır. Böyle bir sınır iki kanun arasında uygulama paralelliği sağlayacaktır. ÖTV matrahına esas teşkil eden KDV matrahının tespiti için de KDVK 20-27'inci maddeler uygulanacağından, böyle bir objektif sınır, KDVK'da yer alan ticari teamül atfından kaynaklanan sakıncaların ÖTV hesaplamasına sirayet etmesinin de önüne geçecektir.

⁶⁶ Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 4760, Kabul Tarihi: 06.06.2002, R. 12.06.2002/24783.

D. DAMGA VERGİSİ VE HARÇLAR KANUNU'NA GÖRE BEDELSİZ İHRAÇ KAĞITLARINDA TİCARİ TEAMÜL

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun damga vergisinden müstesna tutulan kağıtların düzenlendiği (2) sayılı tablosunun ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtların yer aldığı dördüncü başlığında ticari teamüle atıf yapılmaktadır. Anılan dördüncü başlığın 48'inci sırasında *“ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin düzenlenen kâğıtlar ile yurt dışındaki fuarlara katılım amacıyla düzenlenen kâğıtlar”* damga vergisinden istisna edilmektedir.

DVK'da yer alan istisna hükmü paralel şekilde 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda da yer almaktadır. HK'nın müşterek hükümlerin düzenlendiği kısımda 123'üncü maddede düzenlenen genel muafıklar ve istisnalar arasında 9'uncu bentte *“ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin yapılan işlemler ile yurt dışındaki fuarlara katılım amacıyla yapılan işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır”* kuralı düzenlenmektedir. DVK ile aynı şekilde, HK'nın 123'üncü maddesinde yer alan istisna hükmü ticari teamüle atıf yapılmaktadır.

İki madde aynı olduğundan bir arada ele analiz edilmesi uygun olacaktır. Kanun koyucu, anılan istisna hükümleri ile yurt dışında ürün tanıtım ve pazarlaması hallerine vergi kolaylığı getirmektedir. 1982 Anayasası'nın Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı 2'inci maddesinde sosyal devlet ilkesi güvence altına alınmaktadır. Sosyal devlet ilkesinin vergilendirme yetkisinin kullanımına getirdiği sınırlardan birisi de planlı kalkınmadır⁶⁷. DVK ve HK'da yer alan yurt dışında tanıtım ve pazarlama yapmak amacı ile tanıtım malzemesi veya promosyon ürün ihracatında damga vergisi ve harç alınmaması sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği planlı kalkınma görevi ile uyumludur.

DVK ve HK'da yer alan düzenlemede, çalışmanın odak noktası olan ticari teamül atfı bakımından incelenmeye ihtiyaç olan bir durum bulunmaktadır. Maddelerin lafzından görüldüğü üzere kanun koyucu damga vergisi ve harçlar bakımından vergi kolaylığını tanıtım ve pazarlama amacı ile ihraç edilecek tüm ürünler için sağlamamakta; vergi kolaylığından faydalanmak için ihraç edilecek ürünler bakımından ticari teamüle uygun olma üzerinden bir miktar sınırlaması getirmektedir. Böyle bir sınırlamaya ihtiyaç duyulması belli miktarların aşılması halinde artık bu ürünlerin tanıtım ve pazarlama amacı ile götürülen promosyon ürünler olarak kabul edilmeyeceği yönünde bir karine mi teşkil etmektedir? İhraç edilen ürünlerin ticari teamüle uygun miktarları aşması halinde ihracatçının bedelsiz ihracatının tanıtım ve promosyon amaçlı değil, satış amaçlı olduğu kabulü mü olmaktadır? 2016 tarihli 77

⁶⁷ Öncel; Kumrulu; Çağan; Göker, (n 17) 63.



Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği, HK'nın uygulamasına yönelik düzenlemelere ilişkin açıklamalar yapılması amacı ile düzenlenmiş olmakla birlikte 123'üncü maddede yer alan düzenleme hakkında bu Genel Tebliğ'de bir açıklama bulunmamaktadır⁶⁸. Bu sorulara olumlu cevap vermek uygun olacak gibi görünmektedir ve DVK ile HK'da bu konunun açıklığa kavuşturulmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

DVK ve HK'da yer alan istisna hükmü, bir karine ise ticari teamülleri aşan miktardaki bedelsiz ihracatlar bakımından vergi ziyayı kabahatinden bahsetmek gerektirir. DVK ve HK'da ticari teamüle uygun olmak üzerinden getirilen miktar sınırlaması bir karine değil ise o zaman böyle bir sınırlamanın işlevi kalmıyor sonucuna varılması beklenmektedir. Bu durumda, bu iki kanunda yer alan ve işlevi muallak olan ticari teamüle uygun miktar sınırlaması atfının tek sonucu, hukuki belirlilik ve vergilerin yasallığı ilkeleri bakımından sakınca yaratmak gibi görünmektedir.

DVK ve HK'da yer alan ticari teamüle uygun miktar sınırlamasından kaynaklanan tartışmalı durumlar, tartışmaya yer bırakmayacak şekilde kanunda objektif bir sınır aralığı düzenleyerek ve objektif kriterlerle destekleyerek giderilebilecektir. Şöyle ki bedelsiz ihracata konu ticari teamüle uygun miktardaki malzeme ve ürünlerin miktar ve/veya bedeli bakımından bir sınırlama getirilmesi, kanunda kurulacak bir hesaplama mekanizması ile ticari teamüle göre ihraç edildiği iddia edilen ürün ve malzemelerin bu miktarı aşamayacağı kabul edilmesi ve aşması halinde aşan miktarlar bakımından istisna uygulanmayacağı düzenlenmesi yerinde olacaktır.

SONUÇ

Kanunda karşılaşılan bir hukuki sorun hakkında bir hüküm bulunmaması veya sınırlı bir düzenleme bulunması halinde kanunda boşluk olmaktadır. Boşluk, hukuk politikalarında ve kanunda olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Teknik anlamda boşluk, kanunda düzenlenmemiş şekilde meydana gelen maddi boşluklardır. Bu boşluklar, kanunda hiç düzenleme yapılmaması, yetersiz düzenleme yapılması gibi farklı şekillerde oluşmaktadır. Kanunda boşluk olması halinde bu boşluk, örf ve adet hukuku, hakim hukuk yaratması ve kıyas ile doldurulmaktadır. Vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergi hukukunda hakim hukuk yaratması mümkün değildir ve kıyas yasaktır. Bu noktada, vergi kanunlarında ticari teamüle yapılan atıfların niteliğinin ve etkisinin yorumlanması ve nasıl uygulanacağını belirlenmesi başta vergilerin yasallığı olmak üzere kıyas yasağı, mali güce göre vergilendirme ilkesi gibi vergilendirme ilkeleri ve hukuk devleti, sosyal devlet ilkesi gibi anayasal ilkeler bakımından önem arz etmektedir.

Vergi kanunlarında yapılan ticari teamül atıflarının değerlendirilebilmesi için örf ve adet hukuku ile ticari teamül kavramlarının farklılaştığı ve ortak noktaların araştırılması ve bunun vergi hukuku bakımından analizinin yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Doktrinde ağır basan görüşe göre bir uygulamanın örf ve adet hukuku

⁶⁸ Harçlar Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 77, RG. 04.10.2016/29847.

kuralı olabilmesi için maddi, manevi ve hukuki unsur olarak üç bileşen aranmakta; bir kuralın örf ve adet hukuku kuralı olması için uzun zamandır uygulanması ve uyulmasının zorunluluğu konusunda yaygın bir inanışın yerleşmiş olması aranmaktadır. Bu noktada örf ve adet hukuku ile teamüllerin ortak noktası belirli bir yerde geçmişten günümüze uygulanmakta olan kurallar olmalarıdır. Örf ve adet hukuku ile teamüllerin farklılaştıkları nokta ise bağlayıcılıkları bakımındandır. Teamüller, hukuki örf ve adet kuralları için aranan unsurlarını içermediği gerekçesi ile bağlayıcı olmayan gelenek, görenek, olağan (alelâde) örf ve âdetler, alışkanlıklar olarak sınıflandırılmaktadır. Vergi kanunlarında “örf ve teamül”, “örf ve adet” şeklinde kullanımlar bulunmakta; dolayısı ile vergi hukuku bakımından örf ve adet ile teamül kavramları birlikte veya birbiri yerine kullanılmakta; bunlar arasında kavramsal olarak bir fark veya hiyerarşi yaratılmamaktadır. Çalışma, zaman olarak yürürlükteki vergi mevzuatını içermekte; kapsam olarak vergi kanunlarında yapılan ticari teamül atıflarına odaklanmaktadır.

Vergi kanunlarında ticari teamüle atıf yapılması halinde kanun koyucunun belirli bir konuda doğrudan düzenleme yapmayıp, o konunun esasının belirlenmesinde ticari teamülün esas alınmasına işaret ettiği bir sınırlı düzenleme hali bulunmaktadır. Bu noktada örf ve adet hukukunun vergi hukukuna kaynaklık teşkil etmesi hususu önem kazanmakta; yapılan değerlendirme, vergi kanunlarının örf ve adet ile teamül arasında fark gözetmemesinden dolayı ticari teamül için de geçerli olmaktadır. Doktrinde örf ve adet hukukunun vergi hukukuna kaynaklık teşkil etmesi bağlayıcı kaynaklar, talî kaynaklar, yazılı olmayan ikincil kaynaklar, asli ve bağlayıcı kaynaklar dışındaki diğer kaynaklar gibi sınıflandırmalar üzerinden tartışılmakta; dolaylı kaynak, zayıf işlevli kaynak, sınırlı olarak başvuru kaynak şeklinde nitelendirmeler yapılmaktadır. Örf ve adet hukukunun vergi hukukuna kaynaklık teşkil etmesi bakımından sınıflandırmada farklılıklar olmakla birlikte bu görüşlerin ortak noktası vergilerin yasallığı ilkesi nedeni ile örf ve adet hukukunun ancak vergi kanununda atıf yapılmışsa uygulanabileceği; örf ve adetin vergi hukukuna ancak kanunda gönderme yapılmış ise kaynaklık teşkil edebileceğidir. Her halükarda örf ve adet hukukunun yazılı hukuk kurallarının önüne geçmesi veya yazılı hukuk kurallarına aykırı olması mümkün değildir.

Çalışmada ele alınan VUK, KDVK, DK ve HK düzenlemeleri incelendiğinde VUK 45’inci maddesindeki “*zirai mahsullerin ticari teamüle göre beher satış biriminin 46 ncı maddenin (d) bendi esasları dairesinde tesbit olunan satış fiyatıdır*” düzenlemesinde yapılan ticari teamül atfının yine yasada objektif kriter ve sınırlarla desteklendiği görülmekte bu nedenle vergilendirme ilkeleri bakımından bir sorun olmamaktadır.

VUK 186’ncı maddesinde, envanter çıkarma usulünün belirlenmesinde ticari teamüle atıf yapılmakta; “*ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutata olmayan malların değerleri*” hesaplanırken bunların tahminen tespit edileceği düzenlenmektedir. Böyle bir malın varlığının, ticari hayatın olağan akışında



karşılaşılması oldukça sınırlı bir örnek olacağı, bu nedenle niteliğinin ve kapsamının belirsizliği ilk sorunu oluşturmaktadır. Objektif bir kritere bağlanmayan bu malların ölçülmesinin mutad olmadığı iddiasına meydan verdiğinden gerçeğe aykırı beyanlara kapı aralamaktadır. Gerçek usulde vergileme ilkesini ihlal eder şekilde uygulamalara neden olabilecek olan bu düzenleme VUK 186'ncı maddenin torba hüküm niteliğindeki lafzı nedeni ile vergilerin yasallığı ve kıyas yasağının ihlal edilmesine ortam hazırlamaktadır. Ele alınan ticari teamül atfı, gerçek usulde vergileme ilkelerinden ayrıldığı, vergi adaletini, vergilerin yasallığı, hukuki öngörülebilirlik ve hukuki belirlilik ilkelerini ihlal ettiği için sakıncalıdır. Bu sakıncaların önüne geçilmesi için kanunda objektif bir kriter benimsenerek, tahminen hesaplanacak değerler için kanuna parasal bir sınır konması; ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların Hazine ve Maliye Bakanlığı Genel Tebliği ile açıklanması uygun olacaktır.

KDVK'nın 25'inci maddesinde matraha dahil edilmeyecek unsurlar arasında gösterilen *"teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar"* düzenlemesi ile hem ispat bakımından sakıncalı hem usulsüzlük ve vergi kaybı ihlaline neden olmaya ve mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal etmeye ortam hazırlar görünmektedir. Bu nedenle KDVK'da yer alan ticari teamül atfının gerçeğe uygun matrah hesabı üzerinden vergilendirme sağlanması için yapılacak iskonto bakımından kanunda bir sınır getirilmesi faydalı olabilecektir. Bu sınır getirilirse ÖTVK'nın 12'inci maddesinde yer alan indirim sınırı örnek alınabilecektir. ÖTVK'nın 12'inci maddesinde *"verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamaz"* kuralı yer almaktadır. Kanun'da benimsenen sınır ticari teamüle uygun indirim iddiası bakımından KDVK'da da ÖTVK'da yer alan %10'luk sınıra paralel şekilde bir sınır getirilmesi ve ticari teamüle göre yapıldığı belirtilen iskontoların her halükarda sınırı aşamayacağına kurala bağlanması halinde bu orandan fazla yapılan indirimler tartışmaya yer bırakmadan matraha dahil edilecektir. Böylelikle mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olmasını ve vergi kaybı ile usulsüzlük kabahatinin önüne geçilmesine önemli rol oynayabilecektir.

Son olarak da *"ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla, miktarı ticari teamüllere uygun örnek ürünler, tanıtım malzemeleri veya promosyon amaçlı ürünlerin bedelsiz ihracatına ilişkin yapılan işlemler ile yurt dışındaki fuarlara katılım amacıyla yapılan işlemler"* bakımından DVK ve HK'da yer alan istisna düzenlemesi hukuki belirlilik ve vergilerin yasallığı ilkeleri bakımından sakıncalı görünmektedir. Anılan hükümler sosyal devlet ilkesinin planlı kalkınma amacı ile uyumlu olup ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasına

destek olmaktadır. Fakat bu iki kanunda yer alan düzenlemenin çalışmanın konusu bakımından önem arz eden noktası, kanun koyucunun damga vergisi ve harçlar bakımından vergi kolaylığını getirirken bu kolaylıktan faydalanabilmenin sınırını ticari teamül üzerinden çizmesidir. Böyle bir sınırlamaya ihtiyaç duyulmasını, belli miktarların aşılması halinde artık bu ürünlerin tanıtım ve pazarlama amacı ile götürülen promosyon ürünler olarak kabul edilmeyeceği yönünde bir karine kabul etmek gerekir görünmektedir. İhraç edilen ürünlerin ticari teamüle uygun miktarları aşması halinde ihracatçının bedelsiz ihracatının tanıtım ve promosyon amaçlı değil, satış amaçlı olduğu kabul edilmesi ve vergilendirmeye tabi olması gerekecektir. Her halükarda bu uygulama ve miktarlar yoruma açık olup hukuki belirlilik ve vergilerin yasallığı ilkesinin gereklerinin yerine getirilmesi için DVK ile HK'da bu konunun açıklığa kavuşturulmasına ihtiyaç bulunmaktadır. DVK ve HK'da yer alan istisna hükmü, bir karine ise ticari teamülleri aşan miktardaki bedelsiz ihracatlar bakımından vergi ziyai kabahatinden bahsetmek gerekecektir. DVK ve HK'da ticari teamüle uygun olmak üzerinden getirilen miktar sınırlaması bir karine değil ise o zaman böyle bir sınırlamanın işlevi kalmamaktadır. Bu durumda, bu iki kanunda yer alan ve işlevi muallak olan ticari teamüle uygun miktar sınırlaması atfının tek sonucu, hukuki belirlilik ve vergilerin yasallığı ilkeleri bakımından sakınca yaratmak gibi görünmektedir. DVK ve HK'da yer alan ticari teamüle uygun miktar sınırlamasından kaynaklanan tartışmalı durumlar, kanunda karine düzenleyerek ve objektif kriterlerle destekleyerek giderilebilecektir. Bedelsiz ihracata konu ticari teamüle uygun miktardaki malzeme ve ürünlerin miktar ve/veya bedeli bakımından bir sınır aralığı getirilmesi, kanunda kurulacak bir hesaplama mekanizması ile ticari teamüle göre ihraç edildiği iddia edilen ürün ve malzemelerin bu miktarı aşamayacağı kabul edilmesi ve aşması halinde aşan miktarlar bakımından istisna uygulanmayacağını düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Ekonomik yaklaşım, vergi kanunlarında yer alan ticari teamül atıflarının uygulanmasında yukarıda ele alınan hukuki belirsizlik ve vergilerin yasallığı ilkesinin ihlal edilebileceği durumların bertaraf edilmesinde önemli araçlardan biri olabilecektir. Bu yöntem, gerçek ekonomik mahiyetin araştırılmasını böylelikle gerçeğe aykırı beyan ve uygulamaların saptanarak gerçek usulde vergilendirme yapılmasını sağlamada işlevsel olacaktır. Diğer yandan, ekonomik yaklaşım, objektif kriter sağlayamadığından, tek başına vergilendirme ilkelerinin korunması ve uygulama birliği sağlanması bakımından yeterli güvence getirdiğini söylemek mümkün görünmemektedir. O nedenle ekonomik yaklaşım ile birlikte, yukarıda ele alınan vergi kanunu düzenlemelerinde ticari teamülün yanında kanunda sınırlar çizilmesi ve objektif kriterler getirilmesi vergilendirme ilkeleri bakımından uygun olacaktır.

KAYNAKLAR

- Akipek J, Akıntürk T ve Ateş D, Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, (18. Baskı Beta 2022).
- Akkaya M, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım (3. Baskı, Yetkin 2021).
- Aksoy Ş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (6. Baskı, Filiz 2010).
- Altaş H, Medeni Hukuk Başlangıç Hükümleri (2. Baskı, Yetkin 2020).
- Antalya G ve Topuz M, Medeni Hukuka Giriş-Temel Kavramlar-Başlangıç Hükümleri, (5. Baskı, Seçkin 2024).
- Atamer Y, 'Sözleşme Boşluklarının Hakim Tarafından Doldurulması Sorununa İlişkin Düşünceler' (2005) 63(1-2) İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 171-191.
- Avcı MA, 'İdarî Teâmüllerin Türk Vergi Hukukuna Kaynak Olma Vasfı' (2022) 67 Maliye Çalışmaları Dergisi 8 1-14.
- Ayan M ve Ayan N, Medenî Hukuka Giriş (15. Baskı Seçkin 2022).
- Batı M, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (4. Baskı, Seçkin 2024).
- Bektaş, S.; Özdemir, A. 'Uluslararası Teamül Hukukunun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Yargılama Hukukuna Etkisi' (2022), Türkiye Barolar Birliği Dergisi 35 (161) 309-346.
- Bilici N, Vergi Hukuku (55. Baskı, Seçkin 2024).
- Bilge N, Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kuralları (37. Baskı, Turhan 2023).
- Birsenoğlu, H, Vergi Hukukunda Yorum, (1. Baskı, Yetkin 2019).
- Biyan Ö, Vergi Hukuku (4. Baskı, Adalet 2024).
- Doğrusöz E, 'Örf ve Adet Hukuku Kurallarının Vergi Hukukunda Geçerliliği' (2008) (42) Legal Mali Hukuk Dergisi 1269-1276.
- Dural M ve Sarı S, Türk Özel Hukuku Temel Kavramlar ve Medenî Kanununun Başlangıç Hükümleri (18. Baskı Filiz 2023).
- Edis A, Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri (4. Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi 1997).
- Ergüven, N. S., '1982 Tarihli Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi'ne Karşı Türkiye'nin Tutumu' (2022) Doğu Akdeniz Sempozyumu 177-192
- Furtun, İdris Hakan, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri (1. Baskı, Yetkin 2019) 73.
- Gözler K, Hukuka Giriş (20. Baskı, Ekin 2023).

- Gözübüyük Ş, Yönetim Hukuku (34. Baskı, Turhan 2016).
- Güneş G, Vergilerin Yasallığı İlkesi (4. Baskı, On İki Levha 2014).
- Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku, (2. Baskı, Yetkin 2019).
- Kılıçoğlu AM, Medeni Hukuk (5. Baskı, Turhan 2023).
- Kırbaş S, Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, (21. Baskı, Siyasal 2018).
- Kızılot Ş, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (6. Bası, Seçkin 2012).
- Mutluer K, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, (3. Baskı, Turhan 2011).
- Mutluer K; Dayanç Kuzeyli N, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, (1. Baskı, Yetkin 2019).
- Serozan R. Medeni Hukuk, Genel Bölüm (8. Baskı, Vedat 2018).
- Oğuzman MKve Barlas N, Medeni Hukuk, Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar (30. Bası, On İki Levha 2024).
- Oktar A, Vergi Hukuku (16. Baskı, Türkmen 2022).
- Öncel M; Kumrulu A; Çağan N; Göker C, Vergi Hukuku, (32. Baskı, Turhan 2023).
- Öner E, Vergi Hukuku, (14. Baskı, Seçkin 2023).
- Özdamar D, 'Avrupa Sözleşmeler Hukuku'nda ve Türk Borçlar Hukuku'nda Örf ve Âdetler ile Teamül ve Uygulamaların Yeri' (2017) 19 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 109-188.
- Öztan B, Gürpınar D, Medeni Hukukun Temel Kavramları (47. Baskı, Yetkin 2022).
- Saban N, Vergi Hukuku, (12. Baskı, Beta 2022).
- Saraçoğlu F; Pürsünlerli Çakar E, Vergi Hukuku, (11. Baskı, Gazi 2020).
- Şenyüz D; Yüce M; Gerçek A, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (15. Baskı, Ekin 2024).
- Taşkan YZ, Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, (7. Baskı, Adalet 2024).
- Topçuoğlu M, 'Franchise Sözleşmesinde Bağlayıcı Kayıtlar ve Rekabet Hukuku'(2003) 22 (1) Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi 113-154.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi 23 Mayıs 2024.
- Yavuz, M. 'Ticari Davalarda Ticari Örf ve Adetin Uygulanma Şartları' (2020) 15 (172) Terazi Hukuk Dergisi 2572-2576.
- Zevkliler A, Ertaş Ş, Havutcu A ve Gürpınar D, Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler) (10. Bası, Turhan 2018).

Kararlar

- Anayasa Mahkemesi, 2003/3, 16.01.2003.
Anayasa Mahkemesi, 2015/122, 30.12.2015.
Anayasa Mahkemesi, 2018/11, 14.2.2018.
Anayasa Mahkemesi, 2023/12, 25.01.2023.
Danıştay 7D, 4010/1126, 16.04.1992.
Danıştay 7D, 1367/4567, 18.09.2015.
Danıştay 7D, 2358/1362, 29.03.2022.
Danıştay 9D, 2422/463, 11.02.1998.
Danıştay 9D, 3485/1706, 28.04.2022.
Danıştay VDDK, 106/529, 19.12.1997.
Danıştay VDDK, 1833/216, 24.02.2021.
İzmir 2 BİM, 790/287, 16.02.2017.
İzmir 3 BİM, 882/1936, 22.12.2020.
Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu Kararı, 1/1, 24.12.2003.

Mevzuat

- Damga Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 488, Kabul Tarihi: 01.07.1964, RG 11.07.1964/11751.
Harçlar Kanunu, Kanun Numarası: 492, Kabul Tarihi: 02.07.1964, RG 17.07.1964/11756.
Harçlar Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 77, RG. 04.10.2016/29847.
Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG 02.11.1984/8563.
Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 4760, Kabul Tarihi: 06.06.2002, RG. 12.06.2002/24783.
T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü Özelgesi, Sayı: 93767041-130[25-2012/97]-167, Tarih: 21/08/2013.
Türk Medeni Kanunu, Kanun Numarası: 4721, Kabul Tarihi: 22.11.2001, RG 08.12.2001/ 24607.
Türk Ticaret Kanunu, Kanun Numarası: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011. RG 14.02.2011/27846.
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 7338, Kabul Tarihi: 08.06.1959, RG. 15.06.1959/ 10231.
Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10705.