

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-1074336

Araştırma Makalesi / Research Article

İdarî Teâmüllerin Türk Vergi Hukukuna Kaynak Olma Vasfı

Qualification of Administrative Practices as a Source for Turkish Tax Law

Mehmet Alpertunga AVCİ¹ 



öz

Pozitif ve normatif hukuk arasındaki ilişki ele alınırken; yazılı hukukun dayanaklarından olan örf ve âdetin ve bunların uygulamadaki tezahürü olan idarî teâmüllerin, vergi hukukunun kaynağı olarak kabul edilip edilmeyeceğinin belirlenmesi gerekir. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi kanunlarında yer almayan bir örf ve âdetin vergi hukuku açısından kaynak olması ve buna dayanarak vergilendirme işleminin tesis edilmesi mümkün değildir. Örf ve âdete atıf yapan kanunlar dairesinde, bunların vergi hukukuna kaynak olacağı ise açıktır. Oysaki vergi kanunlarında idarenin takdir yetkisine bırakılan konularda görünür hale gelen idarî teâmüllerin birer kaynak olarak kabul edilip edilmeyeceği konusu belirsizdir. Çoğu vergi hukuku kavramı ve ilkesi idare hukuku teorisi üzerine inşa edildiğinden; vergi ve idare hukuku arasındaki yakın ilişkidен istifade ederek, vergisel idari teâmüllere ilişkin bu belirsizliğin üstesinden gelinebilir. Bu çalışma, idarî teâmüllerin Türk Vergi Hukuku'na kaynak olma potansiyelini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Yöntemsel olarak; idare hukukunun örf ve âdete ve idarî teâmüllere yönelik doktrininden, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay'ın hukukî güvenlik ilkesine atıf yapan kararlarından yararlanmıştır. Nihayetinde, kanunların idarenin takdir yetkisine bıraktığı konularda oluşan idarî teâmüllerin, kanunî idare ve vergilerin kanuniliği ilkelerine aykırı olmaması kaydıyla; hukukî istikrarı, belirliliği ve öngörülebilirliği sağlamak, kazanılmış hakları korumak ve haklı beklentileri karşılamak için vergi hukukunun kaynağı olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İdarî teâmül, örf ve âdet, hukukî güvenlik, kanunî idare, vergilerin kanuniliği

ABSTRACT

In considering the relationship between positive and normative law, one must determine whether customs, one of the grounds of written law and administrative practices, and the manifestations of customs in practice, would be accepted as a source of law. Because, for example, an uncodified custom could not be a source of tax law, it would be impossible to

¹Doç.Dr., Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, Yakutiye, Erzurum

ORCID: M.A.A. 0000-0003-3016-085X

Corresponding author:

Mehmet Alpertunga AVCİ,
Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu
Hukuku Bölümü, Erzurum, Türkiye
E-mail: maavci@atauni.edu.tr

Submitted: 16.02.2022

Revision Requested: 04.03.2022

Last Revision Received: 11.03.2022

Accepted: 11.03.2022

Citation: Avci, M.A. (2022). İdarî teâmüllerin

Türk vergi hukukuna kaynak olma vasfı.

Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public

Finance Studies, 2022; 67: 1-24.

<https://doi.org/10.26650/mcd2021-1074336>



take taxational action based solely on custom as the underlying principle of the legality of taxes. Nevertheless, it is apparent that legally codified customs will be the source of tax law. However, it is less certain whether the administrative practices that become visible when a law leaves enforcement to the tax administration's discretion could be considered a similar legal source. The close relationship between tax and administrative law could be taken advantage of to overcome this uncertainty on tax-related administrative practices since most of the concepts and principles of tax law are built upon the theories underlying administrative law. This study aims to examine and reveal the potential of administrative practices as a legal source in Turkish Tax Law. Methodologically, the paper focuses on administrative law doctrine on custom and administrative practices and the Constitutional Court and Council of State's decisions referring to the principle of legal security. Consequently, the article concludes that we should regard administrative practices, left to the administration's discretion by the law, as a legal source of tax law to provide legal stability, certainty, and predictability. Such reliance will also protect acquired rights and meet fair expectations on the condition of any actions taken not being against the law.

Keywords: Administrative practice, custom, legal security, legality of administration, legality of tax

EXTENDED ABSTRACT

Sources of law consist of norms that create, improve, and constitute a basis of legal rules. These rules legally bind everyone and may differ according to place and time. Nonetheless, they include varying degrees of importance and power in themselves. In the consensus, these sources should usually be enacted as written. However, some rules of social order are unwritten and formed over time by themselves with no need for codification. Therefore, these societal norms constitute an unwritten legal source if and to the extent they address some fundamental features of the culture. Custom (and usage) can be a prominent source of the unwritten law.

While custom is the source of law that maintains its importance in private law, it is hard to make the same claim for administrative and tax law in conformity with the legality of administration and legality of taxes. This controversial uncertainty intensifies even more in administrative practices, which may also be considered a kind of reflection of legal custom. However, it is virtually impossible to view these practices with the same lens. The primary reason is that administrative practices do not incorporate many features of legal customs. Therefore, if administrative practices were to be regarded as a source in tax law, they would have to be evaluated within the scope of *the stable behavior of the administration* rather than pursuant to the custom.

This study focuses on the potential of administrative practices – with particular reference to the underlying customs – as a source of tax law and the problem of their compatibility with the principle of “legality of administration” and “legal security,” which is based on the rules, concepts, and principles of administrative law. As part of this focus, it argues that administrative practices should be one of the sources of tax law to ensure legal security in matters left to the discretion of the administration laid down by the laws, however only when not contrary to the principle of legal administration and the principle of legality of taxes.

This study is composed of three parts. The first part (*Feature of Custom Being a Legal Source in Law*) assesses and embraces the lexical meaning of “custom.” It then examines custom characteristics necessary for it to be considered a source of law as well as the differences and similarities with administrative practices. The purpose of making a detailed explanation of custom here is to determine what they are and are not and thereby propose a particular line between custom and administrative practices. The second part (*The Place of Customs and Administrative Practices in Administrative Law*) provides a doctrinal treatment of customs and administrative practices and their acceptance as a source for administrative law. The section also analyzes the contribution of custom to form the basis of the consid-

eration of meaning, scope, institution, concept, and principle for the last section. Finally, the last part (The Place of Customs and Administrative Practices in Tax Law), representing the main focus and thesis of the study, covers the distinction between primary and secondary sources of law and their explicit and implicit place in tax law. It further expounds on their role as a legal source for tax law as part of Tax Procedure Law, Inheritance and Gift Tax Law, Income Tax Law, Value Added Tax Law, Stamp Tax Law, and the Act of Fees. Afterward, in order to provide a principled basis for whether administrative practices can be considered a source of tax law, the paper returns to the principles of legal administration, the legality of taxes, and legal security, which are the requirements of the rule of law, concerning the doctrine and the decisions of the Constitutional Court and the Council of State.

This study concludes that when customs find their way into the tax laws, they should be recognized as the source of that tax law. Consistent with this expression and under the principles of the legality of administration and taxes, this idea illustrates that administrative practices probably should not pass for a source in those areas where the tax administration has a subordinate authority. However, the author concludes that administrative practices have formed and gained stability for a long time. In other words, the discretion granted to the administrations by tax acts should count as a source of law to protect the legal security principle. Consequently, tax administration should implement preventive regulations for the loss of rights, and not renounce its regular and stable practices. It should act objectively, transparently, comprehensibly, and accessibly. At the same time, the tax administration should refrain from arbitrary treatments and unpredictable practices while taking care of the principles of equality and administrative stability. Finally, the administration should carefully protect individual vested interests and legitimate expectations in areas it exercises discretion.

1. Giriş

Hukuk kurallarının kökenini, doğuşunu ve oluşumunu açıklayan *hukukun kaynakları* (Atay, 2021, s. 51); hukuk kurallarını oluşturup geliştiren ve dolayısıyla da bu kurallara temel teşkil eden, hukuksal olarak herkesi bağlayan, kendi içerisinde önemi ve gücü değişik ölçülerde olan, yer ve zaman bakımından farklılık ve değişkenlik gösterebilen yol ve yöntemlerdir (Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, 2015, s. 81). Bu yönüyle hukukun kaynakları, herkesi bağlayan ve hukuku gösterip yaratan kaynaklardır (Akgüner, 2021, s. 141). Genel kabul gören yaklaşım, hukukun kaynaklarının yazılı olmasıdır ki bunlar ‘yazılı hukuk’ veya ‘basılı hukuk’ adı ile anılır. Ancak bazı kurallar, yazılı metinler arasında yer almayıp kendiliğinden zamanla oluşur ve bazı aslı özellikleri taşımaları halinde de yazılı olmayan hukuk kaynaklarını teşkil eder (Atay, 2021, s. 51; Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 27). İşte yazılı hukukun ortaya çıkışına dayanak teşkil eden örf ve âdet (Scruton, 2007, s. 160), yazılı olmayan hukuk kaynaklarının başını çeker ve sistematize edilen hali ise ‘gelenek hukuku’, ‘örf ve âdet hukuku’ ve ‘teâmül hukuku’ gibi adlarla anılır.

Özel hukuk açısından ortaya çıkan uyumsuzlukların çözümlenmesinde önemini halen koruyan bir hukuk kaynağı olarak kabul görmesine rağmen (Onar, 1966, s. 412-413), örf ve âdetin kanunî idare ve vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince idare ve vergi hukuku açısından yerinin ve bağlayıcılığının aynı ölçüde belirgin olduğunu söylemek güçtür. Bu tartışmalı belirsizlik, hukukî örf ve âdetlerin bir tür yansıması olarak da değerlendirilebilen idarî teâmüller özelinde daha da yoğunlaşmaktadır. Fakat şu hususu önemle belirtmek gerekir ki idarî teâmüllerin örf ve âdet olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bunun en önemli sebebi idarî teâmüllerin hukukî örf ve âdet kurallarına ait pek çok özelliği bünyesinde barındırmamasıdır. Nitekim hiçbir idarî teâmül yoktur ki doğuştan gelen doğal bir hak olarak görülsün, hukukî hafızanın başlangıcından itibaren bir hak olarak kesintisiz ve mütemadiyen uyulsun ve uyumsuzluk halinde idare edilenler tarafından her zaman kabul görsün. Dolayısıyla idarî teâmüller eğer vergi hukukuna kaynak olarak görülecekse, bunun örf ve âdet çerçevesinde değil; idarenin istikrar kazanmış davranışları kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

Giriş mahiyetinde olan yukarıdaki açıklamalar kapsamında; bu çalışma idare hukukunun kural, kavram ve ilkelerinden hareketle genelde örf ve âdetin özelde ise idarî teâmüllerin vergi hukukunun kaynağı olma potansiyeline ve idarî teâmüllerin kanunî idare ve hukukî güvenlik ilkeleri ile bağdaşıklığı sorunsalına odaklanmaktadır. Bu odak boyutunda çalışma; kanunî idare ilkesine ve vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olmamak kaydıyla hem idare edenler hem de idare edilenler açısından hukukî güvenliğin sağlanabilmesi için kanunların idarenin takdir yetkisine bıraktığı konularda oluşan idarî teâmüllerin vergi hukukunun kaynakları arasında yer alması gerektiği iddiasıyla hazırlanmıştır. Bu bilgiler doğrultusunda çalışma; “Örf ve Âdetin Hukukta Kaynak Olma Özelliği”, “İdare Hukukunda Örf ve Âdetin ve İdarî Teâmüllerin Yeri” ve “Vergi Hukukunda Örf ve Âdetin ve İdarî Teâmüllerin Yeri” şeklinde üç ana başlıktan oluşmaktadır.

Çalışmanın “Örf ve Âdetin Hukukta Kaynak Olma Özelliği” adlı *Birinci Ana Başlığı* altında; örf ve âdetin sözcüksel anlamı, hukuk kaynağı olarak kabul edilebilmesi için taşıması gereken özellikleri ve teâmüller ile olan benzeşikliği ve farklılığı anlatılmıştır. Bu başlık altında örf ve âdetle yönelik detaylı anlatıma gidilmesindeki biricik neden; neyin örf ve âdet olup neyin olmadığını ve bu suretle de idarî teâmüllerle örf ve âdet arasındaki sınırı belirgin bir şekilde ortaya koyabilmektir.

Türk Hukuk Sisteminde; vergi hukuku ile idare hukuku arasında geniş kapsamlı ve yakın bir ilişki bulunup, vergi hukukuna ait çoğu kavram ve ilke idare hukukunun genel kavram ve ilkele-ri üzerine inşa edilmiştir (Karakoç, 2019, s. 64). Öyle ki idare hukuku ile vergi hukuku arasında genel hüküm ve özel hüküm ilişkisi bulunmakta ve bu ilişkiye dayalı olarak vergilendirmeye

yönelik bir konuda, vergi kanunlarında ve içtihatlarda bir hüküm bulunması halinde idare hukuku kuralları yerine vergi hukuku kuralları uygulanmaktadır. Aksi bir durumda ise ortaya çıkan boşluk, idare hukukunun kural, kavram ve ilkeleri ile doldurulur (Gözler, 2009, s. 100-101). Ayrıca bu yakın ilişki, işlem ve yargı boyutunda da ifade edilebilir. Nitekim vergi idaresinin bizatihi kendisi ve yaptığı işlemler de idarî olduğu için idare hukuku alanındaki *idarî işlem teorisi* vergi hukukuna da yansımakta (Karakoç, 2019, s. 64), diğer idarî işlemler için geçerli olan amaç, yetki, şekil, sebep ve konu unsurları vergi hukukunda da cari olmakta (Kırbaş, 2015, s. 13), vergilendirme sürecinde görev alan kişi ve birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarına yönelik düzenlemeler aynı zamanda idare hukukunun konusuna girmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2021, s. 7). Aynı şekilde vergi hukukuna yönelik ortaya çıkan uyumsuzluklar da idarî yargının görev alanına girerken, vergi uyumsuzluklarına bakan vergi mahkemeleri de idarî yargı sistemi içerisinde örgütlenmiştir (Gözler, 2009, s. 101). Neredeyse birbiri içerisine girmiş bu yakın ilişkiye bağlı olarak her iki kamu hukuku dalı açısından da hukukun kaynağının aynı anlam, önem ve kapsamda olması sebebiyle çalışmanın “İdare Hukukunda Örf ve Âdetin ve İdarî Teâmüllerin Yeri” adlı İkinci Ana Başlığında, idare hukuku bağlamında örf ve âdetin ve idarî teâmüllerin kaynak olma yönü doktriner tartışmalar ışığında aktarılmıştır.

Çalışmanın ana odak ve iddiasını takdim eden “Vergi Hukukunda Örf ve Âdetin ve İdarî Teâmüllerin Yeri” adlı Üçüncü Ana Başlığın altında; giriş mahiyetinde vergi hukukunun kaynakları aslı ve talî kaynak ayrımı ile verildikten sonra örf ve âdetin açık ve zımnî olarak vergi hukukundaki yeri ve vergi hukukuna kaynak olma yönü Vergi Usul Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu bağlamında anlatılmıştır. Devamında ise idarî teâmüllerin vergi hukukuna kaynak olarak görülüp görülemeyeceğine ilkesel bir temel kazandırmak amacıyla doktrinden, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarından yola çıkılarak hukuk devleti ilkesinin gerekleri olan kanunî idare, vergilerin kanuniliği ve hukukî güvenlik ilkelerinin üzerinde durulmuştur. Bu anlatımlar ve değerlendirmeler neticesinde, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi idaresinin bağlı yetkisinin olduğu alanlarda idarî teâmüllerin bir kaynak olarak kabul edilemeyeceği; ancak vergi kanunlarının idareye tanıdığı takdir yetkisi noktasında öteden beri oluşmuş ve istikrar kazanmış idarî teâmüllerin hukukî güvenlik ilkesinin korunabilmesi adına birer kaynak olarak kabul edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

2. Örf ve Âdetin Hukukta Kaynak Olma Özelliği

2.1. Örf ve Âdete Genel Bakış

Örf ve âdetin, hukukun kaynağı olma yönüne detaylı olarak değinmeden önce, ilk olarak kelime karşılığına bakmak faydalı olacaktır. Bu bakımdan Arapça ‘urf’ kökünden gelen ‘örf’ “*yasalarla belirlenemeyen, halkın kendiliğinden uyduğu gelenek*” (Akalin ve ark., 2011, s. 1857), “*şer’ ve kanun ile mahdut ve muayyen olmayıp âdet-i belde ve icâb-ı vakt ve hâl iktizasından olan hüküm ve icraat*” (Sami, 2015, s. 957) anlamına gelmektedir. Dolayısıyla kelime anlamı bakımından, bir yönüyle âdetin bağımlı değişkeni olan örf; bir mahaldeki bireylerin herhangi bir zorlama olmadan rızaen uyumuna bağlı olan, ancak sınırları yazılı hukuk kuralları ile belirlenemeyen, âdetlerin, zamanın ve içerisinde bulunulan şartların gerekleri olan gelenekler, değerler ve uygulamalar manzumesini temsil etmektedir. Yine Arapça ‘âdât’ terkihi olarak da ‘âde’ kökünden gelen ‘âdet’ ise “*görenek ... alışkanlık . . . topluluk içinde eskiden beri uyulan kural, töre*” (Akalin ve ark., 2011, s. 28), “*alışılmış şey, ülfet, her vakit yapılan . . . resim, de’b, usul, herkes tarafından riayet olunagelen hâl*” (Sami, 2015, s. 29) şeklinde tanımlanmaktadır. Bir bakıma örfün sınırları-

nı belirleyen ve doğrudan onu etkileyen âdet sözcüksel olarak; belirli bir toplulukta geçmişten bugüne kadar alışlagelen ve uyulan kuralları, kaideleri ve tavırları temsil etmektedir. Ancak âdeti bir alışkanlık olarak değerlendirmek pek de mümkün değildir. Zira aşağıda detaylı olarak değinileceği üzere, alışkanlık bireysel bir eylem halini temsil ederken; genel bir toplumsal norm olarak örf ve âdet, gelenek ve göreneklerden beslenen toplumsal kabulleniş ve riayete konu olan bir hâle ve uygulamalara karşılık gelmektedir.

Sözcüksel açıklamalar ile ilintili olarak örf ve âdet en genel şekliyle; toplumlarda yerleşik, geleneksel, olağan ve kabul görmüş düşünme, hareket etme, iş yapma ve eyleme geçme biçimi şeklinde ifade edilebilir (Blackwell, 2008, s. 116; Scott, 2014, s. 263-264). Etnografik olarak bütün bir kültürün veya (birkaç alt kültürü kucaklayabilen ortak bir kültürün paylaşıldığı bir coğrafi bölge olan) bir kültür alanının ayırt edici doğasıdır (Scott, 2014, s. 263-264). Antropolojik ve sosyolojik anlamda ise örf ve âdet; bir toplumun (veya aile gibi daha küçük bir grubun) değer atfettiği, o toplumu tanımlayan, bilinçli, kasıtlı ve düzenli olarak tekrarlanabilen uygulamalardır. Ancak alışkanlıklar ile örf ve âdetin birbiriyle karıştırılmamasına dikkat etmek gerekir. Nitekim Friedrich Nietzsche'ye göre; eğer bir alışkanlıktan bahsediliyorsa, bu toplumsal olmaktan ziyade bireyseldir ve bu yönüyle de örf ve âdetin aksine çoğunlukla bilinçsiz, düzensiz ve otomatik bir davranış türüdür (Burnham, 2015, s. 160). Aynı konuya William Graham Sumner'in bakış açısıyla yaklaşılabileceği olursa; toplumlar deneme ve yanılma yoluyla kendi çevrelerine uygun özel davranış biçimleri geliştirir. Bu davranış biçimleri, tekrarlanmak suretiyle bireylerde alışkanlıkları ve topluluklarda ise gelenekleri yani grup alışkanlıklarını ortaya çıkarır. Bu alışkanlıklar ya da gelenekler de daha sonra o toplumda işleri yapmanın yaygın olarak kabul edilen yolu haline gelir ki bu da örf ve âdeti vücuda getirir (Scott, 2014, s. 398). Buna ek olarak Nietzsche perspektifinde; eğer alışkanlıklar ile örf ve âdet arasında bir ilişki kurulacak olursa, bu ahlâk özelinde olmalıdır. Nitekim hem bireysel hem de toplumsal anlamda ahlâk; yasalara geleneksel ve alışıldık itaati temsil eder ve ahlâk da gücünü inançtan ziyade itaatten alır. Esasında Germanik bir bakışı yansıtan bu son ifade 'ahlâkî' ve 'örf ve âdeti' aynı anlamda karşılayan ve her iki kelime arasında bağlantıyı kuran Almanca 'sitte' (veya sittlichkeit) kelimesine dayanır. Ancak her ne olursa olsun örf ve âdet; dar bir şekilde tanımlanmış olan ahlâkî uygulamalardan daha geniş ve bağlayıcıdır (Burnham, 2015, s. 159-160).

2.2. Hukukun Kaynağı Olarak Örf ve Âdet (Hukuku)

'Yazılı olmayan kanun' olarak da kabul edilen örf ve âdetin (Curzon ve Richards, 2007, s. 162) bir hukuk normu olma yönü, yukarıdaki anlamlarından çok da ayrışık değildir. Bu yönüyle bir norm olarak örf ve âdet; *bulunduğu çevrede (belirli bir mahalde, topluluk içerisinde veya iş türünde) yasa gücünde sayılacak (ve başlangıcı bilinmeyecek) kadar uzun bir zamandır deneyimlenip, tekrarlanıp, benimsenip iktisap edilen ve değişmeyen, ortak ve yaygın bir alışkanlık olarak kullanılan, tedricen hukukî önem kazandıktan sonra mahalli hukukun bir parçası haline gelen, devlet tarafından desteklenen ve hukuk düzeni tarafından müeyyidelendirilen yazılı olmayan genel kurallar, düzenli davranışlar, alışıldık eylemler, köklü teâmüller ve uygulamalardır* (Blackwell, 2008, s. 117; Collin, 2004, s. 81; Friedman, 2012, s. 172; Garner, 2009, s. 442; Gözler, 2017, s. 177-178; Martin, 2003, s. 132; Oran, 2000, s. 128). Yazılı hukuk kurallarının aksine, örf ve âdet ilan edilip kanunla düzenlenmez, ancak zamanla büyür ve gelişir. İlk kez ne zaman yürürlüğe girdiği kestirilemez olup, geniş sınırlar içinde etki gücüne sahip kadim kurallar olarak değerlendirilir. Bir davranış standardı olarak örf ve âdetlerin hâkim hale geldiği kişiler sınıfı ve çevre genel itibarıyla tanımlanabilse de kesin ve belirli bir yaratıcısı, dolayısıyla da iyi ya da kötü oldu-

ğu için övülebilecek ya da suçlanabilecek bir kişi ya da tanımlanmış insan aracı yoktur. Aynı zamanda örf ve âdetin şartlarının açıklanmasına ve gerekçelendirilmesine yönelik yetkili bir sözlü beyan ve bu beyanı yapacak sorumluları olmadığı için örf ve âdet sistematize edilmiş bir dizi sözcükle (hükümleriyle) değil davranış biçimleriyle kendini ifade eder (Fuller, 1968, s. 71).

Yazılı hukuk kurallarına kıyasla daha eski ve tabii olan (Onar, 1966, s. 412) ve yerleşik beklentileri belirgin hale getiren örf ve âdet, (yazılı) hukukun ortaya çıkışına dayanak teşkil eder. Bu bakımdan örf ve âdet olmadan hukukun doğuşunun mümkün olamayacağından ziyade güçleşeceği yönünde kabul görmüş görüşler bulunmaktadır. Örf ve âdeti kanunlarla dayatmaya çalışmanın, aynı zamanda onların ortaya çıkışına imkân veren eylem özgürlüğünü de ortadan kaldırmaya çalıştığından gözden kaçırılmaması gerektiğini bir ek bilgi olarak vermekte fayda görüyoruz (Scruton, 2007, s. 160). Hiç şüphesiz örf ve âdet, yavaş ancak istikrarlı ilerleyen bir sürecin ve tecrübenin ürünüdür. Bir hukuk kuralı haline gelmeden önce muhtelif itirazlara veya desteğe muhatap olan örf ve âdet; gördüğü destek ve kabulleniş nispetinde yaptırım kuvveti kazanmaya başlar (Onar, 1966, s. 412-413) ve hukuk düzeni tarafından tanınması halinde ise bir hukuk kaynağı haline gelir ki bunları Gözler ‘*hukukî örf ve âdet kuralları*’ olarak adlandırmaktadır. Dolayısıyla hukuk düzeni tarafından tanınan ve geçerliliğini bir başka hukuk kuralından alan örf ve âdet kuralının, yazılı hukuk kurallarından bir farkı yoktur ve bu yönüyle de normlar hiyerarşisine dahildir (Gözler, 2017, s. 45, 176-178). Ancak her bir olayın tâbi olduğu örfi bir kuralın var olup olmadığı, bu kuralların bireylerin subjektif durumlarına uyar olup olmadığı, içeriğinin, kapsamının ve genişliğinin ne olduğu açık bir şekilde bilinip tayin edilemediği için örf ve âdet, diğer kaynaklara kıyasla ikinci planda kalabilmektedir (Onar, 1966, s. 412-413).

O halde “*Bir örf ve âdetin bir norm ve hukuk kaynağı olarak değerlendirilebilmesi için gereken aslı unsurlar ve özellikler nelerdir?*” Bu soruya cevap olabilmesi adına; örf ve âdet denen uygulamaların geçerli birer hukuk kaynağı olarak kabul edilebilmesi için taşıması gereken özellikleri yukarıdaki tanımı da dikkate alarak şu şekilde sıralamak mümkündür: **(1)** doğası gereği makul ve akla uygun olmak, **(2)** hukukî hafızanın başlangıcından (yani hukuk kayıtlarının tutulmaya başlanmasından önceki dönemden) itibaren bir hak olarak kesintisiz ve mütemadiyen uyulmak (Martin, 2003, s. 132) ve uygulanagelmek, **(3)** doğuştan gelen doğal bir hak olarak görülme, **(4)** yazılı hukuk normlarına aykırı olmamak, **(5)** diğer kabul edilen örf ve âdet ile çelişmemek (uyumsuz olmamak) (Curzon & Richards, 2007, s. 162), **(6)** uyuşmazlık halinde taraflarca hukuksal bir çözüm olarak kabul edilmek ve bu doğrultuda hareket edilmek, **(7)** bu hareket biçimini istikrarlı bir şekilde uzun bir süre tekrar ettirmek ve tüm toplumca benimsenmek (Giritli ve ark., 2015, s. 237), **(8)** devlet tarafından müeyyide ile desteklenmek (Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2016, s. 87) ve **(9)** hukuk düzeni tarafından tanınmak (Gözler, 2017, s. 176). Bilhassa ‘yazılı hukuk normlarına aykırı olmamak’ özelliği bağlamında bir hususa dikkat çekmek gerekir. Her ne kadar örf ve âdet; yasalardaki boşlukların doldurulmasında ve/veya yasa hükmünün yorumlanmasında faydalanılan kaynaklar olsa da yasalarda açık hüküm bulunan hallerde bunlara başvurulamaz. Nitekim yasaya aykırı örf ve âdetin yargı yerlerince dikkate alınmaması esastır (Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 131).

Örf ve âdetin bir hukuk kaynağı olarak kabul edilme vasfı sonrasında genel hatlarıyla ‘örf ve âdet hukuku’na (consuetudinary law, customary law) değinmek pekiştirici olacaktır. Bu yönüyle Fuller’a göre örf ve âdet hukuku; yazılı hukukun aksine bir yazılı metinden türetilmediği için ‘zımni/örtülü hukuku (implicit law)’ temsil etmektedir (Fuller, 1968, s. 71). Buna ek olarak ‘teâmül hukuku’ (Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 27’den naklen Balta, 1972, s. 193), ‘gelenek hukuku’ (Giritli ve ark., 2015, s. 181; Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 27) gibi adlarla da anılan örf ve âdet

hukuku; bir sosyal ve iktisadî sistemin hayatî ve içsel bir parçası olarak kabul edilip yazılı olmayan, yasa gibi muamele gören uygulamalardan, inançlardan ve zorunlu davranış kurallarından oluşan hukuktur (Garner, 2009, s. 443). Bir diğer tanıma göreyse örf ve âdet hukuku; kabullenildikçe bağlayıcı hale gelen gayriresmî (enformel) ve yazılı olmayan kurallar bütünüdür. Belirli bir toplulukta veya grupta bir eylemin veya davranış kuralının yasal bir zorunluluk olduğu için gerçekleştirildiğine dair ortak bir kanaat olduğu zaman, örf ve âdet kuralı bir hukuk kuralı haline gelir. Uygulamaya geçme biçimi ise yasama işlemlerinde, kanun maddelerinde, mahkeme kararlarında, yürütme işlemlerinde, mevzuata ilişkin düzenlemelerde açıkça veya örtülü olarak yer verilme şeklinde olur. Ancak hangi örf ve âdetin hukuk kuralı haline getirileceği, hangi normatif kriterlerin tespit edileceği, mevcutların günün gereklerine göre nasıl tadil edileceği gibi bir dizi ihtilaflı sorunsal nedenlerle, örf ve âdetin belirlenmesi çok meşakkatli ve çekişmeli bir konudur (Fomerand, 2021, s. 237).

2.3. Teâmül – Örf ve Âdet İlişkisi

Doktrinde ‘teâmül’ ile ‘örf ve âdet’in yeri geldiğinde birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir. Nitekim teâmül hukukunun, örf ve âdet hukuku kavram dizisini karşılayacak şekilde ve hatta onunla eş anlamlı olarak kullanıldığına “Hukuk Kuralı Olarak Örf ve âdet (Hukuku)” bahsinde yer verilmişti. Peki teâmül kavramının örf ve âdetin yerine ve onu karşılayacak şekilde kullanılması doğru mudur? Bu iki kavram birbiri ile aynı anlama mı gelmektedir? Bu sorulara cevap verebilmek adına öncelikle teâmülün kelime anlamına bakmak doğru bir başlangıç olacaktır. Türk Dil Kurumu’na göre teâmül; “*bir yerde öteden beri olagelen davranış . . . tepkime . . . iş, davranış*” anlamlarına gelmektedir (Akalın ve ark., 2011, s. 2293). Bu tanıma göre teâmül, belirli bir mahalde geçmişte başlamış ve halen devam eden bir davranışı, işi ve tepkiyi karşılamaktadır. ‘Amel’ kökünden gelen teâmül Kamus’ta ise; “*muamele, bir işin alelâde suret-i icrâsı. . . Bir kavmin cümlesi veya ekseri nezdinde müddet-i medîde cereyan eden muamele*” (Sami, 2015, s. 1196) şeklinde tanımlanmıştır. Yani teâmül; bir işin olağan yerine getirilme biçimi ve tarzı, bir topluluğun tamamı veya büyük çoğunluğu nezdinde uzun zamandan beri yapılan davranış ve işlemler anlamına gelmektedir. Her iki kelime anlamı bir arada ele alındığında; teâmüller de –örf ve âdette olduğu gibi– belirli bir çevrede (mahalde ve topluluk içerisinde) uzun zamandan beri uygulanagelen eylem ve davranışları karşılamaktadır. Bir diğer ortak nokta ise toplumsal yönde kendini göstermektedir. Hatırlanacağı üzere alışkanlık ile örf ve âdet arasındaki farka değinilirken, ilkinin bireysel ikincisinin ise toplumsal bir davranış türü olduğu bilgisine yer verilmişti. Bu noktada teâmüller de örf ve âdet gibi kapsam itibarı ile toplumsal niteliğe sahiptir. Temeldeki bu iki benzerliğe rağmen, her iki kavram arasındaki fark, esasında bunların toplumsal anlamda bir kural olarak görülüp görülmemesi ve uyulup uyulmama noktasında ortaya çıkmaktadır.

Hukukun kaynağı olarak görülen örf ve âdetin, Gözler’den naklen ‘*hukukî örf ve âdet kuralları*’ şeklinde tanımlandığı bir önceki bahisten hatırlanacaktır. Teâmüller de her ne kadar taşıdığı aslı özellikler bakımından örf ve âdet ile ilintili olsa ve hatta onun içerisinde değerlendirilebilse de bunların birer hukuk kaynağı olarak kabul edilmesi için hukuk düzeni tarafından tanınması ve müeyyidelendirilmesi gerekir. Ki bunlar eski kullanımıyla ‘teâmül-i kadîm’ (Sami, 2015, s. 1196) şeklinde anılmaktadır. Bu gereklilikleri karşılamayan yani hukuk düzeni tarafından tanınmayan ve müeyyidelendirilmeyen ve bu nedenle de hukukun kaynağı olarak geçerli olmayan örf ve âdetler yine Gözler’den naklen ‘*alelâde örf ve âdet kuralları*’ olarak adlandırılmaktadır (Gözler, 2017, s. 46-177-178). Dolayısıyla henüz örf ve âdet hukuku kuralı gücüne kavuşmadığı yani yazılı bir hukuk kuralına veya hukukî örf ve âdet kurallarına dayanmadığı için hukukî bağlayıcılık

tan yoksun olan teâmüller, alelade örf ve âdet kuralları içerisinde ele alınması gereken davranış biçimleridir (Aşık, 2013, s. 333). Ki bunların da tek başına hukukun kaynağı olarak kabul edilmesi söz konusu olamayacaktır.

3. İdare Hukukunda Örf ve Âdetin ve İdari Teâmüllerin Yeri

Örf ve âdet günümüz Türk Hukuk Sisteminde; başta ticaret hukuku, medenî hukuk ve borçlar hukuku olmak üzere, özel hukuk açısından ortaya çıkan uyumsuzlukların çözümlenmesinde önemini halen koruyan bir hukuk kaynağı olarak kabul görmesine rağmen (Onar, 1966, s. 412-413); başta ceza, idare ve vergi hukuku olmak üzere “*kamu hukuku açısından yerinin aynı ölçüde belirgin olduğunu söylemek güçtür*” (Giritli ve ark., 2015, s. 237). Diğer bir anlatımla; özel hukuka kıyasla kamu hukukunda örf ve âdet oldukça sınırlı bir yere sahip bir (yardımcı) hukuk kaynağı olarak değerlendirilmektedir. Kamu hukuku genelinde sınırlı bir yere sahip yardımcı bir kaynak olarak değerlendirilen örf ve âdetin, idare hukuku ve vergi hukuku perspektifinde bir kaynak olarak görülme durumu ise tartışmalıdır. Nitekim ‘hukukî güvenlik’, ‘idari ve hukukî istikrar’, ‘hukukî belirlilik’, ‘hukukî öngörülebilirlik’, ‘kazanılmış hakların korunması’, ‘haklı beklenti’ ve ‘ölçülülük’ ilkeleri gereğince, örf ve âdetin ‘idari teâmüller’, ‘idari uygulamalar’ veya ‘idari gelenekler’ şeklinde bağlayıcı kaynaklar olarak kabul edilmesi yönünde görüşler bulunmasına rağmen; ‘yasal idare’ ve ‘kanunilik’ ilkeleri gereğince örf ve âdetin anılan adlarla da olsa hukukun kaynağı olarak kabul edilemeyeceği yönünde görüş de yok değildir. Bu bilgiler ışığında öncelikli olarak örf ve âdetin kamu hukuku genelinde ve idare hukuku özelinde bir kaynak olma yönü doktrinindeki tartışmalar ışığında ele alındıktan sonra, aynı yöntemle idari teâmüllerin konumunun değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Vergi hukuku merkezli bu çalışmada örf ve âdetin idare hukuku açısından bir kaynak olarak görülüp görülmediği yönündeki tartışmaya odaklanmasının nedeni ise verginin tarhından (rızaen veya cebren) tahsiline kadar yapılan her bir işlem ve eylemin ve hatta vergilendirmenin bizatihi kendisinin bir idari işlem olması ve bu yönüyle de vergi hukukunu olduğu kadar idare hukukunun da çalışma sahasına girmesidir. Bu bakımdan idare hukuku tümelinden vergi hukuku tikeline geçişe imkân verecek şekilde örf ve âdetin ve idari teâmüllerin bir aslî veya tâli kaynak ve hatta bir hukuk kaynağı olma yönünün öncelikli olarak tartışılması doğru bir yaklaşım olacaktır.

3.1. Örf ve Âdetin İdare Hukukuna Kaynak Olma Vastfı: Doktriner Bakış

Örf ve âdetin, ‘*idare hukuku açısından bir hukuk kaynağı olma*’ yönü tartışmalıdır. Nitekim örf ve âdeti, idare hukuku açısından bir kaynak/hukuk kuralı olarak gören görüşler (Akgüner, 2021, s. 145; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2016, s. 48; Atay, 2021, s. 51; Giritli ve ark., 2015, s. 237; Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 27; Günday, 2011, s. 33; Kalabalık, 2016, s. 18; Onar, 1966, s. 413) yanında, aksi yönde yani kaynak olarak kabul etmeyen görüş de (Gözler, 2009, s. 67) bulunmaktadır. Bir başka tartışma da örf ve âdetin bir hukuk kaynağı olarak kabul edilmesi halinde ‘*aslî kaynak mı yoksa talî kaynak mı olduğu*’ yönündedir. Nitekim örf ve âdete yönelik *aslî ve talî kaynak ayırımına gitmeksizin yalnızca idare hukukunun kaynağı olarak görenler* (Akyılmaz ve ark., 2016, s. 48, 87-88; Günday, 2011, s. 33; Kalabalık, 2016, s. 18; Onar, 1966, s. 413) yanında *aslî kaynak* (Akgüner, 2021, s. 142-145, 189; Giritli ve ark, 2015, s. 181-182, 185, 233-234, 237-238; Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 27, 132) veya *talî kaynak olarak* (Atay, 2021, s. 51-53, 77) değerlendirilen görüşler söz konusudur. Giriş niteliğindeki bu açıklamalar ışığında idare hukuku açısından örf ve âdetin kaynak olmak vasfına yönelik görüşlere değinmek, vergi hukuku açısından yapılacak açıklamalara temel teşkil etmesi bakımından faydalı olacaktır.

Onar'a göre; örf ve âdetin, idare hukukundaki yerini kanunlara ve bu sahada çıkan diğer tasarruflara bırakması nedeniyle önemini kaybetmesine rağmen idare hukuku açısından bir hukuk kuralı sayılması gerekir. Ancak idarenin bu yöndeki gereklilik iddiası, örf ve âdetten daha ziyade, sürekli olarak tekrarlamak suretiyle hukuk kuralı haline geldiğini yani hukuk kuralı kuvvetinde olduğunu belirttiği idarî teâmüller üzerinedir; ki Onar bunları da birer örf kaidesi (ve beraberinde idarenin an'ananeleri ve ahlâkiyatı) olarak değerlendirmektedir (Onar, 1966, s. 412-413). Nitekim Günday ve Kalabalık'ın görüşlerinin de Onar'ın bu değerlendirmesi istikametinde olduğu söylenebilir. Şöyle ki; *Günday ve Kalabalık*, özel hukuktaki örf ve âdetin idare hukukundaki karşılığının 'idarî teâmül ve tatbikat' olduğunu ve bunların da idare hukukunun kaynakları olduğunu kabul etmektedir (Günday, 2011, s. 33; Kalabalık, 2016, s. 18).

Gözübüyük ve Tan; örf ve âdeti, idare hukukunun yazılı olmayan bağlayıcı (uyulması zorunlu) kaynakları olarak değerlendirmesine rağmen, bunların kaynak niteliğinin zayıf olduğunu ifade etmektedir. Ancak Gözübüyük ve Tan, 'gelenek hukuku' bahsinde yer verdikleri idarî geleneklerin ve idarî uygulamaların, taşınması gereken özelliklerden yoksun olması nedeniyle gelenek hukuku (ve dolayısıyla da örf ve âdet) niteliğine ulaşamadığını da savunmaktadır (Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 27, 132). *Akyılmaz, Sezginer ve Kaya* (refere ettikleri ilgili kanunlarda yer alan hükümlerden hareketle) örf ve âdeti; 'destek norm' olarak niteleyerek sınırlı da olsa idare hukukun (şekli) kaynakları arasında kabul etmekte ve tıpkı Gözübüyük ve Tan gibi 'örf ve âdet (gelenek hukuku)' bahsinde idarî teâmül/uygulamaların örf ve âdet hukuku kuralı haline dönüşmediğini belirtmektedir (Akyılmaz ve ark., 2016, s. 48, 87-88).

Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk; örf ve âdeti (gelenek ve göreneği); 'gelenek hukuku (örf ve âdet hukuku)' sınıflandırmasında 'idarî teâmüller', 'idarî uygulamalar' ve 'idarî gelenek (ve görenekler)' şekliyle ve yazılı hukuka aykırı olmamak kaydıyla idare hukukun yazılı olmayan bağlayıcı kaynakları olarak kabul edip normlar hiyerarşisinde idarenin düzenleyici işlemlerinden (yönetmelik, tebliğ, genel tebliğ, sirküler, genelge vd.) sonra, ancak yargısal içtihatlardan önce konumlandırırmaktadır (Giritli ve ark., 2015, s. 185). Diğer görüşlerden farklı olarak, idare hukuku özelinde örf ve âdetin normlar hiyerarşisinde açıkça konumlandırılmış olması, bunların tartışmalı kaynak olma vasfını daha da tartışmalı hale getirebilecektir. Hukuk öğretisindeki genel kabule göre; yazılı hukuk kuralları arasındaki astlık üstlük ilişkisini ortaya koyan normlar hiyerarşisinde, her norm kendinden üstün olan bir normdan çıkarılır ve alt basamaktaki norm üst basamaktakine aykırı olamaz. Dolayısıyla her bir hukuk kuralının varlık kaynağı ve sebebi bir üst hukuk kuralıdır (Atay, 2021, s. 52; Gözler, 2009, s. 67). Bu bilgiye ek olarak hiyerarşideki astlık ve üstlük ilişkisinde; daha az soyut (ast) olan norm daha çok soyut olan (üst) norma aykırı olamayacağı için hukuk kuralları en az soyut olandan en çok soyut olan doğru uygulanır (Akyılmaz ve ark., 2016, s. 48). Dolayısıyla örf ve âdetin hiyerarşik olarak idarenin düzenleyici işlemlerinden sonra ve yargısal içtihatlardan önce geldiği kabul edilecek olması halinde, örf ve âdetin bu tip düzenleyici işlemlerden (ve diğer üst normlardan) çıkarıldığı yönünde şüpheli bir sonuca ulaşılabilir. Ayrıca idarî işlemlerin yargısal denetiminde, uygulamaya konu ilgili idarî işlemin en yakın üst norma uygunluğu araştırılır (Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 28). Dolayısıyla örf ve âdetin hiyerarşik olarak yargısal içtihatlardan önce gelmesi halinde, örf ve âdete (veya idarî teâmüllere) dayanarak yapılan idarî işlemin yargısal olarak denetlenememesi gibi hatalı bir mantıksal sonuca ulaşılacak ve ilaveten bir önceki cümlede de belirtildiği üzere örf ve âdetin kaynağının idarenin düzenleyici işlemlerinde aranması gerekecektir. Meseleye idarî teâmüller bağlamında yaklaşıldığında ise bu sefer de idarî teâmüllerin yönetmelik, tebliğ, genel tebliğ, sirküler, genelge gibi düzenleyici idarî işlemlerden çıkarıldığı ve dolayısıyla da örf ve âdet hukukundan doğan bir kaynak olamayacağı

sonucuna ulaşılabilecek, bu da sonuç olarak idare ve vergi hukuku açısından örf ve âdetin (kanunlarla açıkça belirtilmediği sürece) bir kaynak olarak kabul edilemeyeceği görüşünü güçlendirecektir. Ki tespit edilebildiği kadarıyla Giritli, Bilgen ve Akgüner (2015, s. 185), Akgüner (2021, s. 145) ve Ulusoy (2020, s. 60) haricinde doktrinde, idare hukuku açısından örf ve âdetleri normlar hiyerarşisi içerisinde açıkça konumlandırılan başka görüş bulunmamaktadır. Bu yönüyle idare hukuku açısından tartışmalı bir hukuk kuralı olan örf ve âdetin, normlar hiyerarşisinde astlık-üstlük noktasında konumlandırılmasından kaçınıldığı söylenebilir. Nitekim Onar'a göre; örf ve âdet çerçevesinde idarî teâmül, normlar hiyerarşisi gereğince yazılı bir hukuk kuralından önce gelemez ve ondan daha zayıf olduğu için ona aykırı olamaz. Nitekim aksi bir durumdaki idarî teâmül ortadan kalkar (Onar, 1966, s. 414).

Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk'in örf ve âdetin idare hukuku açısından kaynak olarak değerlendirilmesi görüşüne kalınan yerden devam edilecek olursa; bu görüş sahipleri örf ve âdeti, idare hukuku özelinde yazılı hukukun boş bıraktığı hal ve alanlarda yine yazılı hukukun yorumlanmasına ve anlaşılmasına yardımcı olacak bir kaynak olarak değerlendirmektedir. Örneklendirme yapmak suretiyle, yazılı metinleri eskiden beri belirli şekillerde yorumlayıp bu yoruma göre uygulama yapan idarelerde örf ve âdet hukukunun (gelenek hukukunun) meydana getirilmiş olacağını; aksi bir yorumun veya uygulamanın ise hukukî güvenlik ve istikrar ilkelerini ve düzenli idare anlayışını zedeleyeceğini ifade etmektedir (Giritli ve ark., 2015, s. 181-182, 185, 233-234, 237-238).

Akgüner; örf ve âdeti (gelenek ve göreneği); 'gelenek hukuku' adlandırmasıyla idare hukukunun *yazılı olmayan bağlayıcı kaynakları* şeklinde değerlendirmekte ve tıpkı Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk gibi normlar hiyerarşisinde idarenin düzenleyici işlemlerinden sonra ve ancak yargısal içtihatlardan önce konumlandırmakta, sıralamaktadır. Bu yönüyle idare hukuku açısından örf ve âdetin kendini 'idarî gelenek ve görenekler' ile 'idarî uygulamalar' şeklinde gösterdiğini öne sürerek, idarî teâmülleri birer örf ve âdet olarak nitelendirmektedir. Devamında ise yazılı hukuka aykırı olmamak kaydıyla, yazılı hukukun boş bıraktığı durumlarda ve alanlarda, yazılı hukukun yorumlanmasına ve anlaşılmasına yardımcı bir kaynak olduğunu ifade etmektedir (Akgüner, 2021, s. 142-145, 189).

Atay; örf ve âdeti, 'örf ve âdet hukuku' sınıflandırmasında 'idarî teâmüller' şekliyle ve mevzuata aykırı olmamak kaydıyla idare hukukunun *yazılı olmayan yardımcı kaynakları* olarak kabul etmektedir (Atay, 2021, s. 51-53, 77).

Dikkat çekici ve diğer görüş sahiplerinden farklı bir görüş olarak *Gözler*; örf ve âdeti, idare hukukunun yazısız asıl kaynaklar arasında sınıflandırmakla birlikte, Medenî Kanun'un 1'inci maddesindeki benzer bir hükmün kamu hukuku genelindeki ve dolayısıyla da idare hukuku özelindeki bir kanunda yer almaması nedeniyle kaynak olarak kabul etmemektedir. Buna karşın *Gözler*, idare hukuku alanında örf ve âdet hukuku ile bağlantı kuran bir kanunun (Köy Kanunu'nun 89'uncu maddesini tekil bir örnek vermek suretiyle) olması halinde ise örf ve âdet hukukunun uygulanabileceğini yani idare hukukuna kaynak teşkil edebileceğini de kabul etmektedir. Ayrıca kanunların örf ve âdet hukukuna değil de kendi hükümlerinin uygulanması konusunda örf ve âdete gönderme yapması halinde, idarî yargı organlarının bu şekildeki örf ve âdetin anlam ve kapsamı konusunda karar vermek zorunda kalabileceğini belirtmiştir (*Gözler*, 2009, s. 67-71).

3.2. İdarî Teâmüllerin İdare Hukukuna Kaynak Olma Vasfı: Doktriner Bakış

Henüz örf ve âdet hukuku kuralı gücü ve niteliğine kavuşmamış davranış biçimleri olan teâmüllerin, yazılı bir hukuk kuralına veya hukuka kaynak olarak görülen örf ve âdete dayanmadığı sürece hukukî bağlayıcılıkları yoktur (Aşık, 2013, s. 333). O halde *'idare hukuku doktrininde*

(*vergi hukukuna yönelik yapılacak açıklamalara dayanak olması açısından*) idarî teâmül ne şekilde konumlandırılmaktadır ve idare hukuku açısından bir kaynak olarak değerlendirilmekte midir? Bu soruya öncül cevap olabilmesi açısından, doktrinde net bir cevabın verildiğini söylemek güçtür.

Doktrinde ‘idarî teâmül ve tatbikat’ (Gözler, 2009, s. 71; Günday, 2011, s. 33; Kalabalık, 2016, s. 18; Sancakdar ve ark., 2021, s. 104), ‘idarî gelenek’ ve ‘idarî uygulamalar’ (Giritli ve ark., 2015, s. 237; Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 132) gibi adlarla da anılan **idarî teâmül**; idarelerin önüne gelen belirli konulara ve sorunlara yönelik olarak –yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen – geçmişten bugüne kadar tekrarlayarak uygulayageldiği istikrar kazanmış tutum, hareket tarzı, davranış, uygulama veya yorumlarıdır (Atay, 2021, s. 77; Giritli ve ark., 2015, s. 238; Gözler, 2009, s. 71; Günday, 2011, s. 33; Kalabalık, 2016, s. 18; Onar, 1966, s. 41). Bu tanımdan hareketle örf ve âdet hukukunun idare hukukuna (tartışmalı) bir tür yansıması olarak idarî teâmüllerin özelliklerini maddeler halinde saymak faydalı olacaktır:

- Üst hukuk kurallarına açık ve kesin şekilde aykırı olmamak (Gözler, 2009, s. 72; Günday, 2011, s. 33-34);
- Yazılı hukukun boş bıraktığı alanlarda ve durumlarda yardımcı bir hukuk kaynağı olmak (Giritli ve ark., 2015, s. 237);
- Aslî bir güce sahip olamamak, yani yasal ve idarî düzenlemelerin ve yargısal içtihatların müdahale etmediği alanlarla sınırlı usulî mahiyetteki kurallardan ibaret kalmak (Kalabalık, 2016, s. 19).
- “İlgililer açısından öngörülebilir olmak;
- Eskiden bugüne kadar süregelen, yeterince yerleşmiş ve istikrar kazanmış olmak” (Ulusoy, 2020, s. 83);
- “Tekrarlanmak suretiyle objektifleşmek (yani idarenin iradesinden zamanla bağımsızlaşma) ve yine objektif bir şekilde değiştirilebilmek;
- Herkese tarafsız ve eşit olarak uygulanmak ve aynı şekilde sürdürülüp değiştirilmemek” (Onar, 1966, s. 413-414).

Uzun zamandır süregelen idarî teâmüllerin, günün gereklerine yani değişen koşullara göre değiştirilip yeni düzenlemelere gidilmesinde hukukî bir engel bulunmamaktadır (Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 133). Nitekim idareler, hizmet gereklerine ve değişen koşullara göre yeni düzenlemeler yapabilmek amacıyla eski uygulamalarından vazgeçebilir (Danıştay 8. Daire, 1995; Gözler, 2009, s. 72). Buna karşın hukukî güvenlik, düzenli idare ve istikrar ilkelerine ters düşeceği ve hukuka aykırı olacağı gerekçesiyle, idarenin üst hukuk kurallarına açık ve kesin şekilde aykırı olmayan teâmül ve uygulamalarından haklı bir neden olmaksızın, yersiz ve gereksiz şekilde ayrılmasının doğru ve geçerli görülmediğine ilişkin görüşler bulunmaktadır (Atay, 2021, s. 77; Giritli ve ark., 2015, s. 238; Günday, 2011, s. 33-34; Kalabalık, 2016, s. 18; Sancakdar ve ark., 2021, s. 104). Ancak yasal idare ilkesi gereğince, mevzuata aykırı olan idarî teâmüllere dayanmak suretiyle idarî sorunlar çözümlenmeyeceği gibi, mevzuatta yapılan değişikliklerin idarî teâmüllere uymadığı gerekçesinden hareketle idarî teâmüllerin uygulanması da sağlanamaz (Atay, 2021, s. 77).

İdarî teâmüllere yönelik cevaplanması gereken asıl soru “*idarî teâmüllerin bir örf ve âdet kuralı olarak veya örf ve âdet hukuku kapsamında kabul edilip edilemeyeceğidir*”. Özellikle bu soruya cevap aranırken gözetilen problematik amaç, idare teâmüllerin bağlayıcı olup olmadığıdır. Nitekim idarî teâmüller idare hukukunun kaynağı olarak kabul edilecek olursa, idarî teâmüllere aykırı olduğu iddia edilen bir idarî işlemin iptale konu edilmesinin yolu açılacaktır. Oysa Gözler’e göre; idare mahkemeleri, idarenin yaptığı bir işlemi, bu işlem hukuka aykırı olmadıkça,

sırf idarenin eski uygulamalarına aykırı olduğu için iptal edemez (Gözler, 2009, s. 72). Buna karşın Onar'a göreyse; idarelerin geleneklerini ve kurallarını içerisine alacak şekilde görülebilen ve hukuk kuralı kuvvetinde görülen idarî teâmüllere aykırı tasarrufların iptale konu edilmesi gerekir (Onar, 1966, s. 413). Dolayısıyla iki farklı görüş perspektifini vererek bilimsel kanaatimizi ortaya koymanın doğru olduğu kanaatindeyiz.

Yukarıdaki bilgiler ışığında Onar (1966, s. 414), Günday (2011, s. 33), Giritli ve ark. (2015, s. 237), Atay (2021, s. 77) ve Lütfi Duran (nakleden Gözler, 2009, s. 71) idarî teâmülleri, özel hukukun yazılı olmayan kaynağı olan örf ve âdetin (örf ve âdet hukukunun, gelenek hukukunun) idare hukukuna yansması (veya karşılığı) olarak görürken; Gözübüyük ve Tan (2021, s. 132), Akyılmaz ve ark. (2016, s. 87) idarî teâmüllerin varlığını kabul etmekle birlikte bunların gelenek hukuku niteliğine veya örf âdet hukuku kuralı haline ulaşamadığı görüşünü benimsemiştir. Gözler ise örf ve âdetin idare hukukuna kaynak olma yönündeki görüşü ile uyumlu ve istikrarlı olarak, 'idarî teâmül ve tatbikat'ın özel hukuktaki örf ve âdete karşılık geldiği görüşünü yanlış bulmaktadır (Gözler, 2009, s. 72).

Tarafımızca da benimsenen görüş, idarî teâmüllerin birer örf ve âdet hukuku kuralı olmadığı yönündedir. Nitekim öncelikli olarak bir örf ve âdetin hukuk kuralı niteliğine ulaşabilmesi için, uzun süreden beri uygulanması, toplumda uyulması zorunlu olduğu konusunda genel bir inancın doğması ve yargı yerlerinde hukuk kuralı olarak benimsenmesi gerekir (Gözübüyük ve Tan, 2021, s. 132). Diğer bir anlatımla; "Örf ve âdetin Hukukta Kaynak Olma Özelliği" bahsinde değinildiği üzere; bir örf ve âdetin hukuk kuralı olarak değerlendirilebilmesi için belirli bir çevrede **başlangıcı bilinmeyecek kadar uzun bir zamandan beri deneyimlenmesi**, tekrar edilmesi ve yaygın olarak kullanılması, hukukun bir parçası haline gelmesi, devlet tarafından desteklenmesi ve hukuk düzeni tarafından müeyyidelenirilmesi gerekir. Ancak idarî teâmüllerin bu özelliklerin tamamını karşıladığı söylenemez. İkinci olarak Gözler'in de açıklayıcı şekilde ifade ettiği üzere; genel olarak kamu hukukunda özel olarak da idare hukukunda idarî teâmüllere gönderme yapan kanun bulunmadığı için bunların birer hukuk kuralı olarak geçerliliği yoktur ve bu yönüyle de idare hukukunun kaynağı olarak kabul edilmesi çok da mümkün değildir (Gözler, 2009, s. 72).

4. Vergi Hukukunda Örf ve Âdetin ve İdarî Teâmüllerin Yeri

Pozitif hukukun kaynakları, emredici ve bağlayıcı yönleriyle, yeni norm koyup koymamasına göre aslı (esas, bağlayıcı, birincil) ve tali (yardımcı, ikincil) kaynaklar şeklinde ikili bir tasnife konu edilebilmektedir. Vergi hukukunda pozitif hukukun kaynakları bir bütün halinde geçerli olsa da bu kaynakların bir kısmı vergi hukukunun kendine özgü niteliği gereğince ayrışık özellikler taşıyabilmekte, pozitif hukuktakilere ek olarak kendine özgü bazı tâli kaynaklardan da oluşabilmektedir (Öncel, Kumru, Çağan ve Göker, 2021, s. 15). Bu yönüyle vergi hukukunda kaynaklar; hiyerarşik bağlayıcılıkları olan ve yeni bir vergi normu koyan **aslı kaynaklar** yasama, yürütme ve yargı organından doğan kaynaklardan oluşurken; vergilerin kanunîliği ve kıyas yasağı gereğince, vergilendirmeye yönelik yeni bir norm koymayıp, doğrudan açıklayıcı, yardımcı ve ikincil nitelikte olan yargı ve yürütme organından doğan kaynaklar **tali kaynakları** teşkil etmektedir. Bu ikili tasnife anayasa, uluslararası vergi anlaşmaları ve kanunlar *yasama organından*, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanlığı kararları, yönetmelikler, bakanlık kararları ve düzenleyici (bağlayıcı) genel tebliğler *yürütme organından*, Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları ise *yargı organından* kaynaklanan aslı kaynaklar olarak sayılmaktadır. İdarî işlem anlamında kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımayan açıklayıcı genel tebliğler, sirkülerler, genelgeler (veya genel yazılar), izahlar ve özgelgeler (muktezalar) *yü-*

rütme organından ve Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları dışında kalan yargı kararları (yargısal içtihatlar)¹ (Danıştay Dava Daireleri Kurulu, Danıştay Dairesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararları) *yargı organından* doğan vergi hukukunun talî kaynaklarıdır (Karakoç, 2019, s. 77-102; Mutluer, 2011, s. 36; Oktar, 2018, s. 32-47; Öncel ve ark., 2021, s. 15-20; Şenyüz ve ark., 2021, s. 17-48).

Örf ve âdetin vergi hukukuna kaynak olma yönü, doktriner olarak tartışmaya açık bir konudur. Kimi görüş sahiplerince örf ve âdet vergi hukukunun aslı (bağlayıcı) kaynakları arasında gösterilirken (Şenyüz ve ark. 2021, s. 41), kimilerince talî kaynaklar arasında sayıldığı (Karakoç, 2019, s. 102), aslı ve talî kaynak ayrımı dışında ‘dolaylı kaynak’ (Öncel ve ark, 2021, s. 21), ‘diğer kaynak’ (Bilici, 2020, s. 39; Mutluer, 2011, s. 36; Öner, 2020, s. 42; Taşkan, 2021, s. 58-59) veya ‘zayıf işlevli kaynak’ (Kırbaş, 2015, s. 45) şeklinde sınıflandırıldığı ya da hiçbir şekilde kaynak olarak sayılmadığı (Aksoy, 2010, s. 11-18; Oktar, 2018, s. 32-47; Saban, 2015, s. 15-40) gözlemlenmektedir. İdarî teâmüllerin vergi hukukuna kaynak olma yönü ise vergi hukuku doktrininde detaylı tartışma ve çalışmalara henüz konu edilmemiştir. Vergi hukuku doktrininde idarî teâmüllerle yönelik bu boşluğun idare hukuku doktrininden istifade etmek suretiyle doldurulması, yöntem olarak doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu yönüyle çalışmanın nirengi noktasını ve konusunu teşkil eden bu başlık altında; öncelikli olarak örf ve âdetin vergi hukukuna kaynak olma yönü ilgili vergi kanunlarındaki hükümlerden yola çıkılarak ele alınacak ve devamında ise “İdare Hukukunda Örf ve Âdetin ve İdarî Teâmüllerin Yeri” bahsindeki doktriner tartışmalar istikametinde ve vergilerin kanuniliği ilkesi, kanunî idare ilkesi ve hukuk güvenlik ilkesi (ve alt ilkeleri) perspektifinde vergi hukukunda idarî teâmüllerin kaynak olma yönü değerlendirilecektir.

4.1. Örf ve Âdetin Vergi Hukukuna Kaynak Olma Vasfı

Vergilendirmeye yönelik düzenlemelerin gerek bireyler gerekse de devlet açısından, örf ve âdet gibi kendiliğinden doğan, yayılan ve zamanla yerleşen, zamana ve mekâna göre değişebilen veya terkedilebilen, açık ve kesin olarak tespiti her zaman mümkün olamayan kurallara bağlanması kanunilik ilkesi ile bağdaşmayacağı için bunların vergi hukukuna kaynak olma yönü çok zayıf kalmaktadır (AYMGK, 1965; Karakoç, 2019, s. 103). Nitekim “Örf ve Âdetin İdare Hukukuna Kaynak Olma Vasfı” bahsinde değinildiği üzere, örf ve âdetin idare hukuku açısından bir kaynak olarak değerlendirilebilmesi için idare hukuku alanındaki kanunlarda örf ve âdete gönderme yapılması gerekmektedir. Aynı durum vergi hukuku için de geçerlidir. Dolayısıyla örf ve âdetin vergi hukuku açısından kaynak olması açısından temel dayanak, vergi kanunlarında örf ve âdete yapılan açık göndermeler olacaktır. Bir diğer anlatımla; vergi kanunlarında örf ve âdete, açıkça gönderme yapılması halinde ise bunların vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında düşünülmesi gerekecektir (Mutluer, 2011, s. 37; Taşkan, 2021, s. 59). Bu durumu Şenyüz, Yüce ve Gerçek isabetli şekilde şöyle ifade etmiştir: “... *vergi hukukunda örf ve âdetin kaynak olmaması kural, kural olması ise istisnadır...*” (Şenyüz ve ark., 2021, s. 41). Ancak örf ve âdetin –istisnai de olsa– vergi hukuku açısından hukuk kuralı olduğuna yönelik hükümlerin Vergi Usul Kanunu’nda (VUK’da), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda (VİVK’da) ve Gelir Vergisi Kanunu’nda

¹ Gözler; idare hukukunun tedvin edilmiş bir hukuk olmadığından bahisle, pek çok alanının kanunla düzenlenmediği yani temel prensiplerini düzenleyen bir kanundan yoksun olduğu için bu boşluğun idarî yargıda içtihatlarla doldurulduğunu söylemekte ve bu nedenle de yargısal içtihatların aslı kaynak olduğunu söylemektedir (Gözler, 2017, s. 185). Vergilendirmenin de birer idarî işlem olması ve vergi yargısının idarî yargı içerisinde yer alması bakımından yargı kararlarının ve yargısal içtihatların vergi hukukunun aslı veya talî kaynağı olma meselesi ayrı bir çalışmaya konu olacak bir tartışmadır.

(GVK'da) yer bulduğu görülmektedir. Dolayısıyla VUK, VİVK ve GVK'da kendisine atıf yapılan örf ve âdet, hukuk düzeni tarafından tanındığı ve geçerliliğini bir başka hukuk kuralından aldığı için bunları '**hukukî örf ve âdet kuralları**' olarak değerlendirmek ve yazılı hukuk kurallarından bir farkının olmadığını kabul etmek gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 'Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar' başlıklı 228'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; ispat edici kâğıt aranıp aranmaması hususunda örf ve âdet temel dayanak olarak gösterilmiş, bu yönüyle de örf ve âdete göre bir belgeye dayandırılması alışıldık (mutat) olmayan ayrılmış (müteferrik) giderler için ispat edici kâğıt aranmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla hangi ayrılmış giderlere yönelik olarak ispat edici kâğıt aranacağı ve hangileri içinse aranmayacağı konusunda örf ve âdete bakılarak karar verilmesi gerekecektir. Ki bu hüküm de örf ve âdeti vergi hukuku açısından bağlayıcı bir kaynak haline getirmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 'İstisnalar' başlıklı 4'üncü maddesinde; örf ve âdete göre verilmesi alışıldık olan gayrimenkuller dışındaki hediyeler, cihazlar, yüzgörümlükleri ve drahomalar veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla her bölgenin ve mahallin gelenek ve görenekleri değişkenlik gösterdiği için hangi hediyelerin ve cihazların, verilmiş şekilleri farklılık arz eden yüzgörümlüklerinin ve drahomaların veraset ve intikal vergisinden istisna edileceği kanunda tek tek sayılmak yerine, örf ve âdet bu noktada dayanak olarak alınmıştır. Ve yine bu hükme dayalı olarak örf ve âdet, vergi hukuku açısından bağlayıcı bir kaynak haline getirilmiş olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Zirai Kazançta Vergileme' başlıklı 53'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında "... *Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı ... ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır...*" hükmüne yer verilmiştir. Anılan madde hükmünde ortaklığa denk sayılan yarıcılık (veya ortakçılık), tarım alanında karşılaşılan mahallî bir tür adi ortaklık uygulamasıdır. Bu uygulamada yarıcı (veya ortakçı) emeğini, tarla sahibi ise toprağından faydalanma hakkını ortaklığa sermaye olarak getirmekte ve elde edilen mahsul veya tutarı da ortaklar arasında paylaşmaktadır (Yargıtay 3. HD, 2019). Anayasa Mahkemesi tarafından bu ortakçılık ve yarıcılık, meslekî alanda ortaya çıkmış bir örf ve âdet kuralı olarak kabul edilmiştir (AYMGK, 1975). Dolayısıyla GVK'da da yarıcılığa yer verilip örf ve âdete zımnen de olsa atıf yapılmak suretiyle, vergi hukukuna kaynak olma yönü ortaya konulmuştur.

Vergi hukuku noktasında; her ne kadar VUK, VİVK ve GVK haricinde örf ve âdete yönelik başkaca açık bir hüküm bulunmasa da VUK, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Harçlar Kanunu (HK), Damga Vergisi Kanunu'nda (DVK'da) ticari teâ Müllerlere gönderme yapıldığı görülmektedir. Bu noktada ticari teâ Müllerlere değ inmek ve sonrasında ise "Teâ Müller ve Örf ve Âdet İlişkisi" bahsinde yer verilen bilgiler ışığında 'ticari teâ Müllerin' vergi hukukuna kaynak olma yönüne değ inmek faydalı olacaktır. Bu yönüyle **ticarî teâ Müller** –Türk Ticaret Kanunu'nun 2'nci maddesi çerçevesinde– 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 kurallardır (TTK, m. 2; Topçuoğlu, 2003, s. 126). Dolayısıyla örf ve âdet gibi hukukun kaynağı olmadığı için uygulanması zorunlu hukuk kuralı haline gelemeyen ticari teâ Müller, kanun tarafından kendisine açıkça atıf yapılmadıkça ticari ilişkilerde doğrudan bir etkiye ve bağlayıcılığa sahip olmayan fiili yorum aracı niteliğindedir (Aşık, 2013, s. 333). Her ne kadar ticarî teâ Müller, örf ve âdetler ile müsavi olmasa da ticarî hayatta fiilî bir düzen tesis ettikleri için uygulamada göz ardı edilmezler (Topçuoğlu, 2003, s. 126).

Ticari teâmüllerin vergi hukukundaki yeri ve kaynak olma vasfına geri dönülecek olursa; VUK'un 45'inci maddesinde zirai kazanç ölçülerini oluşturan unsurlardan biri olan ortalama satış fiyatının, zirai mahsulün ticari teâmüle göre her bir satış birimi üzerinden tespit edildiği, KDVK'nın 25'inci maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teâmüllere uygun miktardaki iskontoların KDV'nin matrahına dahil olmadığı, Harçlar Kanunu'nun 123'üncü maddesinde ve Damga Vergisi Kanunu'nun (2) Sayılı Tablonun IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtların 48'inci sırasında sayılan ürünlerin yurt dışında tanıtım ve pazarlamasını sağlamak amacıyla miktarı ticari teâmüllere uygun örnek ürünlerin harçlardan ve bu ürünlere yönelik düzenlenen kağıtların damga vergisinde istisna edildiği görülmektedir. Dolayısıyla her ne kadar birer örf ve âdet olarak kabul edilemese de ticari teâmüllerin VUK'da zirai kazanç ölçülerine ilişkin hesaplamaların yapılmasına, KDVK'da vergi matrahının tespit edilmesi, HK ve DVK'da ise istisnanın uygulanmasına esas olması, bunları vergi hukuku açısından bir sınırlı kaynak haline getirmiş olmaktadır.

4.2. İdarî Teâmüllerin Vergi Hukukuna Kaynak Olma Vasfı: İlkesel Bakış

İdarî teâmüllerin idare hukuku ve dolayısıyla da vergi hukuku açısından bir kaynak ol(a)ma(ma) yönü doktrindeki görüşler istikametinde tartışılmalı olsa da vergilerin kanuniliği, kanunî idare ve hukukî güvenlik ilkeleri anılan tartışmayı belirgin bir sonuca ulaştırma yönünden potansiyel bir avantaj sağlamaktadır. Nitekim idarenin her tür işlem ve eyleminin kanunlara dayanması ve kanunlara aykırı olmaması ve dolayısıyla da vergilendirmeye yönelik kuralların ve bu kurallara dayanılarak yapılan faaliyetlerin yazılı hukuk kurallarına dayanması gerektiği kadar, hukukî güvenlik gereğince idarelerce gerçekleştirilen işlem, eylem, davranış ve düzenlemelerin istikrarlı, belirli, öngörülebilir, eşitlikçi, kazanılmış hakları koruyucu ve haklı beklentileri karşılayıcı olması da beklenir. Dolayısıyla idarî teâmüllere kanunlarda veya kanunlara eşit olan öteki hukuk kaynaklarında açıkça yer verilmemiş olması tek başına bizleri bunların hukuk kaynağı olmadığı vargısına ulaştıramayacağı gibi, yalnızca hukukî güvenlik ilkesi perspektifinden yaklaşarak idarî teâmüllerin idare ve vergi hukukunun kaynağı olarak görülmesi sonucuna da götüremeyecektir. Bu bilgiler ışığında, kanunî idare ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi ve hukukî güvenlik ilkesine yönelik açıklayıcı bilgi verildikten sonra idarî teâmüllerin vergi hukuku açısından bir kaynak olarak kabul edilip edilemeyeceği meselesini ele almak doğru bir yöntem olacaktır. Konuya geçmeden önce bir hususu önemle belirtmekte fayda görüyoruz. Önceki bahislerde de müteaddit kereler ifade edildiği üzere, idarî teâmüllerin idare hukukuna dolayısıyla da vergi hukukuna kaynak ol(a)ma(ma) yönü her ne kadar tartışılmalı olsa da özellikle hukukî güvenlik ilkesi çerçevesinde Anayasa Mahkemesi'nin ve Danıştay'ın muhtelif kararlarında idarî istikrar, hukukî istikrar, hukukî belirlilik, hukukî öngörülebilirlik, kazanılmış hakların korunması ve haklı beklentilerin korunmasına yönelik hükümleri, bu yönde bir kanaat oluşturma konusunda önemli ve faydalı bir zemin sağlamaktadır. Dolayısıyla özellikle hukukî güvenlik ilkesi ve alt ilkeleri bağlamında yüksek yargının kararlarında yer verilen tanım ve açıklamalardan istifade edilmesi yöntemi tercih edilmiştir. Bu istikamette de (vergi) idare(si)nin takdirine bırakılmış alanlarda istikrar kazanmış uygulamalar vergilendirmeye yönelik idarî teâmüller olarak ele alınmış ve nihai değerlendirme idarenin takdir yetkisi üzerinden yapılmıştır.

4.2.1. Kanunî İdare İlkesi

Devlet organlarının ve idarenin kendini hukukla bağlı hissetmesi ve hukuka saygı duyması esas olduğu için, kural tanımaz ve hukuksal düzenden yoksun idareden söz edilemez. Dolayısıyla

la idare edilenler kadar idare edenlerin de hukuk kurallarına bağlı olması günümüz çağdaş demokrasilerinde hukuk devleti (hukukun üstünlüğü) anlayışının esasını teşkil etmektedir (Giritli ve ark., 2015, s. 78-79). Bu yönüyle **hukuk devleti**, vatandaşların hukukî güvence altında olduğu, devletin işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına bağlı kılındığı siyasal sistemdir. Bu yönüyle idarenin hukuka bağımlılığını gerekli kılan hukuk devletinde, idarenin tüm işlem ve eylemleri yasalara dayanmak zorundadır (Atay, 2021, s. 89-90, 112). Hukuk devletinde idareye düşen görev, yasama tarafından kabul edilip yürürlüğe giren kanunları uygulamak, emredici hükümlerini değiştirmeden yerine getirmektir. İdare, hukuk devletinin bir unsuru olan **kanunî idare ilkesi** gereğince, tüm düzenleyici işlemlerini ve idare edilenlerle ilişkilerini kanunlara dayandırmak yani kanunları esas olmak zorundadır. Yine anılan ilke gereğince, bir kanundan kaynaklanmayan, kanunun açıkça sınırlarını çizmediği ve yetki vermediği konularda idareler düzenleme yapamaz. Aksi bir durum -kanunî idare ilkesinden kaynaklı olarak- hukuk devleti ilkesine aykırı olacaktır (Giritli ve ark., 2015, s. 79, 87-89). Dolayısıyla idarelerin işlem ve eylemlerini, mutlaka kanuna ve kanunî bir yetkiye dayandırması (*kanuna dayanma ilkesi*) ve yürürlükteki kanunların veya kanunlara eşit olan öteki hukuk kaynaklarının çizdiği sınırlar içerisinde ve onlara uygun olarak gerçekleştirmesi (*kanuna aykırı olmama veya kanuna saygı ilkesi*) gerekir (Gözler, 2009, s. 136-138; Günday, 2011, s. 43; Kalabalık, 2016, s. 31).

4.2.2. Vergilerin Kanunîliği İlkesi

Kanunî idare ilkesinin vergilendirmeye yansımaları olan vergilerin kanunîliği ilkesi, hukukî güvenlik açısından bir güvence olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla kanunî idare ilkesinin bir yansıması ve hukukî güvenlik ilkesinin güvencesi olarak, idarî teâmüllerin vergi hukuku açısından kaynak olarak kabul edilip edilemeyeceği meselesi vergilerin kanunîliği cephesinde önemle dikkate alınması gereken bir meseledir (Şenyüz ve ark., 2021, s. 29). Vergilendirmeye yönelik kuralların ve bu kurallara dayanılarak yapılan eylem ve işlemlerin yazılı hukuk kurallarına dayanması gereğini temsil eden (Taşkan, 2021, s. 59) **vergilerin kanunîliği ilkesi** Güneş tarafından; *birey yönünden* ‘temsilsiz vergi olmaz ilkesi’, ‘yasadışı vergi olmaz ilkesi’ ve ‘verginin belirgin olması ilkesi’, *devlet yönünden* ise ‘verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi’ ve ‘verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi’ şeklinde gruplandırılmıştır. Bireyin korunabilmesine yönelik olarak; *temsilsiz vergi olmaz ilkesi* vergi kanununun yasamanın ürünü olması ve yasamanın vergileme alanındaki yetkisini başka bir organa devredememesi, *kanunsuz vergi olmaz ilkesi* vergilerin yalnızca bu kanunlarla öngörülmesi ve düzenlenmesi, *verginin belirgin olması ilkesi* ise vergilendirmeye yönelik tüm usul ve esasların vergi kanunlarıyla yalın, kesin ve açık şekilde saptanması ve öngörülebilir olması şeklinde ifade edilebilir. Devlet yönünden; *verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi* kanunlarla tespit edilmiş olan vergilerin mükelleflerden kesinlikle alınmasına (yani Devletin vergi salma konusunda Anayasa gereğince bağlı yetki ile yükümlendirilmesine), *verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi* ise devletin vergiyi lüzumu hâlde cebren tahsil etme gücüne sahip olmasına işaret etmektedir (Güneş, 2011, s. 14, 17-19, 22).

4.2.3. Hukukî Güvenlik İlkesi

Hukuk devletinin temel ilkelerinden olan ve kişilerin hukukî güvenliğini sağlamayı amaç edinen **hukukî güvenlik ilkesi** (Danıştay 8. Daire, 2020B) veya diğer adıyla **hukukî güvenin korunması ilkesi**; kişilerin hukukî durumunun süreceğine olan güvenleri dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmamasıdır. Hukukî güvenlik; bir taraftan hukuk düzeninin ve devlet faaliyetlerinin öngörülebilirliğini diğer taraftan da kişilerin hem yürürlükteki mevzuatın süreceğine hem de

devlet faaliyetlerine duyduğu güveni içerir (AYMGKK, 2011). Dolayısıyla hukukî güvenlik ilkesi gereğince hukuk normları öngörülebilir olmalı, bireyler tüm faaliyetlerinde devlete güven duyabilmeli ve idare de düzenleyici işlemlerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmalıdır (AYMGKK, 2013; Danıştay 2. Daire, 2017). Kişilerin geleceğe dönük düşünce ve kararlarında, hukuk kurallarına güvenerek hareket etmelerinin hukuken korunmasına dayanak teşkil eden (Danıştay 8. Daire, 2020A) hukukî güvenliğin sağlanabilmesi için ise idarenin tesis ettiği işlemlerde belirliliğe, istikrara ve öngörülebilirliğe ihtiyaç vardır (Danıştay 10. Daire, 2011; DİDDK, 2015A). Bu yönüyle kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi anlamına da gelen (DİDDK, 2017; Danıştay 2. Daire, 2021) hukukî güvenlik ilkesi kapsamında idarî istikrar, hukukî istikrar, hukukî belirlilik, hukukî öngörülebilirlik, kazanılmış hakların korunması ve haklı beklenti ilkeleri idarenin tesis ettiği işlemlere güvenilmesine ve bu işlemlerin hukukî ve geçerli sebepler olmadan geri alınıp değiştirilmeyeceğine yönelik inancı destekler (Anayasa Mahkemesi 1. Bölüm, 2017; Danıştay 8. Daire, 2021).

İdari ve Hukukî İstikrar İlkesi: Anayasanın 124'üncü maddesi gereğince; idarelerin, düzenleme yetkisine sahip olduğu alanlarda, eski hukukî durum çerçevesinde, hak kayıplarını önleyici düzenleme yapması gerekir. Bu sayede; hukuk devleti olmanın gereği olarak üstün kamu yararı ihlal edilmeden, kişilerin hukukî güvenliği korunmakla birlikte, *idarî istikrar* da sağlanır. (Danıştay 8. Daire, 2020A). Bu yönüyle hukuk kurallarına dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi anlamına gelen *idarî istikrar ilkesi* (DİDDK, 2017; Danıştay 2. Daire, 2021); hukukî güvenlik ilkesinin idarî işleyişe yansıyan yönü olup, idarenin faaliyetlerinde kişilere hukukî güvenlik sağlayan yöntemler geliştirmesini gerektirir (Danıştay 2. Daire, 2017). *Hukukî istikrar ilkesi* ise hukukun sistem olarak devamlılığını ve var olan kuralların ve uygulamasının istikrarlı olmasını ifade eder (Danıştay 8. Daire, 2021).

Hukukî Belirlilik ve Öngörülebilirlik İlkesi: Hukuk devleti ilkesi, devlet faaliyetlerinin ve idarenin işlem ve eylemlerinin belli ölçüde belirli olmasını yani idare edilenler tarafından önceden görülebilir olmasını zorunlu kılar (Günday, 2011, s. 45). Bu yönüyle hukukî güvenliği koruyup idarî istikrarı sağlayan *hukukî belirlilik ilkesine* göre yasal düzenlemelerin ve idarî işlem ve eylemlerin; idareler ve idare edilenler açısından herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya sebep olmayacak şekilde objektif, açık, anlaşılabilir, bilinebilir, erişilebilir, uygulanabilir ve kamu otoritelerinin keyfi ve öngörülemeyen uygulamalarına karşı da koruyucu olması gerekir (Danıştay 2. Daire, 2017). İdarî faaliyetlerin belirliliği ilkesi nedeniyle idareler, istikrar kazanmış uygulamalarından vazgeçmemeli ve kişilerin kazanılmış haklarına saygı göstermelidir (Gözler, 2009, s. 126). Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukukî belirliliği de ifade etmektedir. Dolayısıyla yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılamak koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukukî belirlilik sağlanabilir. *Hukukî öngörülebilirlik ilkesi* ise kişilerin; kuralların, idarî ve yargısal uygulama ve kararların ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörerek ve planlayarak yaşamlarını sürdürebilmesini sağlar. Hukuk normlarının, uygulamanın ve mahkeme kararlarının birlikte öngörülebilir olması durumunda hukukî öngörülebilirlik gerçekleşmiş olur (Danıştay 8. Daire, 2021).

İdarenin Takdir Yetkisi ve Eşitlik İlkesi: Kamu hizmetlerinin hangi koşullar altında ve nasıl yürütüleceğinin önceden saptanması (DİDDK, 2015B) ve mevzuatın idarî işlem ve eylemleri bir bütün halinde ayrıntılı olarak düzenlemesi her zaman mümkün değildir. Bu noktada idarenin tüm işlemlerinde görülebilen takdir yetkisi ön plana çıkmaktadır. Bağlı yetki dışında kalan *idarenin takdir yetkisi*; kanun metninde idareye nasıl davranacağı konusunda bir şey söylenmemesi halinde söz konusu olup, idarenin serbest (özgür) hareket edebilme, karar alabilme gücünü ve olanağını

temsil etmektedir. Nitekim kanunlarda idarî işlemin sebep unsuru ‘gerekli durumlarda’, ‘zorunlu hallerde’ ve ‘yapılabilir’ gibi açık uçlu ifadelere dayandırılmışsa, bu durumda idarenin takdir yetkisine bırakılmış bir alanı var demektir. Ancak idareler, takdir yetkilerini kullanırken kamu yararı amacıyla ve hizmet gereklerine uygunlukla hareket etmelidir. Bu yönüyle ilk olarak şunu belirtmek gerekir ki; hukuk kurallarında, idarenin işlem ve eylemlerinde nasıl davranması gerektiği açıkça belirlenmişse bu noktada idarenin takdir yetkisinden değil bağlı yetkiden söz edilir. İkinci olarak takdir yetkisi kullanılırken *eşitlik ilkesine* aykırı hareket edilemez. Ki bu nedenle –kamu yararı gözetilerek– nesnel, makul ve geçerli gerekçelere dayanarak eşit durumda olanlara veya eşit durumlara eşit uygulama yapılmalıdır (Giritli ve ark., 2015, s. 125-127, 135). Üçüncü olarak gelişen durumlara ayak uydurup ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayabilmek için düzenleyici işlemler üzerinde gerekli değişiklikleri yapmada idarelerin sahip olduğu takdir yetkisi, idarenin keyfi olarak hareket edebileceği anlamına da gelmez. Zira, takdir yetkisi ile idareye ancak hukuk kuralları içinde hareket özgürlüğü tanınmış olduğundan, yasa koyucu tarafından idareye tanınan bu yetki kamu yararı ve hizmet gereklerine, hukuk devleti, hukuk güvenliği ve kazanılmış haklara riayet ilkelerine uygun olarak kullanılmalıdır. Dolayısıyla hukukî güvenlik ilkesi gereğince; önceden oluşmuş hukuksal durumların, sonradan yapılacak işlemlerle değiştirilmesi, hukuaktan beklenen güvenle bağdaşmayacaktır (DİDDK, 2015B). Son olarak idareler takdir yetkisine sahip olduğu alanlarda dahi tam bir serbestiye sahip olmayıp; *düzenli idare ilkesi* gereğince, takdir yetkilerini yönetmelik gibi idarî metinlerle objektif şekilde düzenlemek, sürekli uygulamaları ile hukukî istikrarı tesis etmek ve bu düzenleme ve uygulamalarına da uymak zorundadır (Gözler, 2009, s. 126; Günday, 2011, s. 46).

Kazanılmış Hakların Korunması İlkesi: Kazanılmış hakların korunması ve haklı beklenti de tıpkı belirlilik, istikrar ve öngörülebilirlik gibi hukukî güvenliğin birer unsuru ve alt ilkesidir. Dolayısıyla hukuk devletinin gereği olarak; idarî istikrar, hukukî istikrar, hukukî belirlilik ve hukukî öngörülebilirlik ilkeleri kadar *kazanılmış hakların korunması* ve *haklı beklenti ilkeleri* de idarenin tesis ettiği işlemlerde göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve hukukî istikrarın sağlanmasında önemli araçlardan biri olan (Atay, 2021, s. 108) *kazanılmış hak*, yürürlükteki hukuka uygun olarak doğan ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi durumların varlığına rağmen hukuk düzenince korunması gereken bir hakkı temsil eder (DİDDK, 2015B). Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, mevzuat değişikliğinden veya işlemin geri alınmasından önce yürürlükteki kurallara göre tüm sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Önceden oluşmuş hukuksal durumların sonradan yapılacak işlemlerle değiştirilmesi, hukukî güvenlikle bağdaşmayacağı için kazanılmış haklar korunmalıdır (AYMGKK, 2013). Ancak kanunlara aykırı durumlara dayanılarak kazanılmış hak iddiasında bulunulamayacağı gibi tüm sonuçlarıyla elde edilmemiş haktan yani tamamlanmamış hukukî durumlardan dolayı kazanılmış hak iddiasında da bulunulamaz (Atay, 2021, s. 108).

Haklı Beklenti İlkesi: Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Her ne kadar bir statüye bağlı olarak ileriye dönük beklenen haklar kazanılmış hak niteliği taşımasa da belirli bir süreci öngören statüsel işlemlerde, kişiler nezdinde doğan haklı beklentinin hukuk devleti tarafından korunması gerekir (AYMGKK, 2013). Nitekim yapmış olduğu işlemler veya istikrar kazanmış uygulamaları ile kişileri haklı bir beklenti içerisine sokan idarenin konusu meşru ve hukukî olan bu haklı beklentiye koruması gerekir (Atay, 2021, s. 109). Bu yönüyle *haklı beklenti*; idarenin ister düzenleyici işlem ister bir taahhüt, isterse uzun süren bir uygulamasına güvenerek olsun, bireylerin çıkarlarına ya da lehlerine olan bir sonuca ulaşabileceklerini ümit etmeleri anlamına gelir. Bu yönüyle yeni düzenlemelerin hukukî istik-

rarı bozması, hakların kullanılmasını zorlaştırmaması, doğmuş olan hakları hiçe saymaması gerekir (AYMGKK, 2011). Aynı şekilde *usulde paralellik ilkesi gereğince*, değişen ihtiyaçlar ve karşılaşılan aksaklıklara bağlı olarak düzenleyici işlemlerde idareler takdir yetkilerini kullanırken, ilgililerin haklı beklentilerini göz önünde bulundurmalıdır (DİDDK, 2015B). Elbette idareler, üst hukuk kurallarının uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, kendi görev alanlarıyla ilgili yönetmelik, tebliğ, genelge çıkarabilme ve bu düzenlemelerle değişen koşulları dikkate alarak, daha önceki düzenlemeler ile doğmuş bulunan objektif hukukî durumları yürürlükten kaldırma yetkisine sahiptir. Ancak bu yetki kullanılırken de –baskın kamu yararı olmadığı sürece– önceki düzenlemeler kapsamında kişilerin kazanılmış hakları ve haklı beklentileri korunmalıdır (Danıştay 10. Daire, 2011; DİDDK, 2013; DİDDK, 2015A).

Ayrıca haklı beklenti ilkesi, hukuk kuralları özelinde de anlam ifade etmektedir. Şöyle ki; her hukuk kuralının muhatabında bir beklentiye yol açması mümkün olsa da bu beklentinin hukuken korunabilmesi için haklı beklenti seviyesine ulaşması ve aynı zamanda bu beklentinin korunmasına engel teşkil eden bir kamu yararının bulunmaması gerekir. Nitekim haklı beklentilerin söz konusu olduğu bazı durumlarda dahi, üstün bir kamu yararının zorunlu kılması halinde haklı beklentilere müdahale edilebilmektedir. Ancak düzenlemelerin, yine de haklı beklentileri mümkün olan en düşük seviyede etkileyecek yani ölçülülüğe uyacak şekilde yapılması gerekir (AYMGKK, 2017). Bu noktada *ölçülülük ilkesinin* işlevi; kanunla yapılacak bir sınırlamanın ve düzenlemenin nasıl ve ne ölçüde gerçekleştirileceğini göstermektir. Nitekim alınan kararlarda ve yapılan düzenlemelerde ölçülülüğün bulunmamasının başlı başına bir hukuka aykırılık hali olarak değerlendirileceği gözden kaçırılmamalıdır (Atay, 2021, s. 98-102). Ayrıca bu düzenlemeler ve kurallar, kişilerin haklı beklentilerini ihlal edecek şekilde ani olarak değiştirilmemelidir. Aksi bir durum, hukuk devleti ilkesinin zedelenmesine neden olacaktır (AYMGKK, 2017).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında hukukî güvenlik ilkesi gereğince hukuk kurallarının, idarenin düzenleme ve taahhütlerinin öngörülebilir, istikrarlı, kazanılmış hakları koruyucu ve haklı beklentileri karşılayıcı olması gerektiği açıktır. Ancak, bu durum kuralların hiçbir şekilde değişmeyeceği anlamına gelmez. Zira hukukî güvenliğin anılan özellikleri ve ilkeleri taşıması gerekmele beraber, bu ilkeler mevcut bir hukukî duruma ve kurala, düzenlemeye veya eylem ve işleme dokunulmazlık kazandırmaz. Dolayısıyla kural ve düzenlemelerde kamu yararı amacıyla günün gereklerine ve şartlarına ve toplumsal yapının dinamizmine uygun olarak değişiklik yapılması mümkündür (AYMGKK, 2014). Yine de şu hususu eklemek gerekir ki; her ne kadar hukukî güvenlik ilkesi mevcut hukukî durumun dokunulmazlığı anlamına gelmese de hukuk devletinin gereği olarak her değişiklikte göz önünde bulundurulmalıdır (AYMGKK, 2011).

4.3. Vergi Hukukunda İdarî Teâmüllerin Kaynak Yönünün İlkesel Değerlendirmesi

Hukuk devletinde idareye düşen görev, usulüne uygun olarak yürürlüğe giren kanunları uygulamak, emredici hükümlerini değiştirmeden yerine getirmektir. Dolayısıyla kanunî idare ilkesi gereğince idareler; tüm düzenleyici işlemlerini ve idare edilenlerle ilişkilerini kanunlara dayandırmalı, kanunun açıkça sınırlarını çizmediği ve yetki vermediği konularda düzenleme yapmamalıdır. Vergi hukuku açısından kanunî idare ilkesi; vergi idaresinin vergilendirmeye yönelik işlem ve eylemlerini anayasaya, kanunlara, uluslararası vergi anlaşmalarına, içtihadı birleştirme kararlarına ve Cumhurbaşkanı'nın düzenleyici işlemlerine uygun olarak gerçekleştirmesini içermektedir. Her ne kadar idare hukuku açısından yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere uyar şekilde hareket edilmesi de kanunî idare ilkesinin gereği olsa da; vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince bu kapsamın nispeten sınırlı tutulduğu söylenebilir (Öncel ve ark.,

2021, s. 46). Kanunî idare ilkesinin vergi hukukuna yansması olan vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince yasama organı dışındaki hiçbir erk tarafından vergi yükü getirilemeyeceği gibi; vergi yüküne etki edecek bir düzenleyici bir işlem de tesis edilemeyecektir. Aksi bir durum hem fonksiyon gaspına sebep olacak hem de vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Şenyüz ve ark., 2021, s. 29). Ancak vergilerin kanunîliği ilkesi; birey açısından temsilsiz, yasadışı vergi olmamasını ve verginin belirgin olmasını ifade ettiği kadar, devlet açısından da vergilerin salımdıktan sonraki süreçlerin yürütülme zorunluluğunu ve gerektiğinde de cebren tahsilini ihtiva etmektedir. Dolayısıyla vergiler kişiler açısından bir güvence olarak temsile, yasaya ve belirlenliğe dayanması gerektiği kadar, devlet açısından egemenliğin ve kamu hizmetlerinin sürekliliğinin bir gereği olarak yürütülmesi zorunlu bir işlem olma özelliğine de sahiptir.

Hukuk devletinin gereği olarak idarelerin kanunlara uyar şekilde hareket etmesi gerektiği kadar tesis ettiği işlemlerinde ve kararlarında hukuk güvenliği de gözetmesi gerekir. Dolayısıyla kişilerin hukukî güvenliklerinin sağlanabilmesi için hukuk normları kişiler açısından öngörülebilir, idarenin tesis ettiği işlemler belirli, öngörülebilir ve istikrarlı, kişilerin kazanılmış hakları korunabilir, haklı beklentileri karşılanabilir olmalı ve sonuç olarak da kişiler tüm faaliyetlerinde devlete güven duyabilmelidir. Zira hukukî güvenlik ilkesi, idarenin tesis ettiği işlemlere güvenilmesine ve bu işlemlerin hukukî ve geçerli sebep olmadan geri alınıp değiştirilmeyeceğine yönelik inancı destekler. Bu yönüyle vergi idarelerinin; takdir ve düzenleme yetkisine sahip olduğu alanlarda, eski hukukî durum çerçevesinde hak kayıplarını önleyici düzenleme yapması; istikrar kazanmış uygulamalarından vazgeçmemesi; işlem ve eylemlerinde idare edilenler açısından kuşkuya sebep olmayacak şekilde objektif, açık, anlaşılabilir, bilinebilir, erişilebilir ve uygulanabilir hareket etmesi; keyfi ve öngörülemeyen uygulamalardan uzak durması; kamu yararı amacıyla ve hizmet gereklerine uygunlukla hareket etmesi ve eşitlik ve düzenli idare ilkelerini gözetmesi; işlemlerini geri alırken veya değişikliğe giderken yürürlükteki hukuka uygun olarak doğmuş ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş olan kazanılmış hakları gözetmesi ve bunlara saygı göstermesi; işlemlerinden, taahhütlerinden veya istikrar kazanmış uzun süreli uygulamalarından kişilerin çıkar veya lehlerine olan bir sonuca ulaşabileceklerini ümit etmelerine neden olan düzenleyici işlemlerinden, taahhütlerinden veya istikrar kazanmış uzun süreli uygulamalarından doğan konusu meşru ve hukukî olan bu haklı beklentilerini koruması gerekir.

Gerek kanunî idare ilkesi gerek vergilerin kanunîliği ilkesi gerekse de hukukî güvenlik ilkesi biri diğerine baskın ve üstün olmayan, tamamı bir arada düşünülen ve anlamlı olan hukuk devleti ilkeleridir. Bu yönüyle vergi idaresinin, mükellefin vergi idaresi ile ilişki kurduğu ilk günden mükellefiyetin tüm yönleriyle sona erdiği zamana kadar geçen zaman zarfında tesis ettiği tüm işlemlerde bu ilkeleri gözetmesi esastır. Nitekim, vergi hukukunda idarî teâmillere esas olmak üzere, idarenin bağlı yetkisi ve takdir yetkisi anılan ilkelere uyarlık açısından ön plana çıkmaktadır. Doğal olarak bağlı yetki noktasında vergi idaresinin vergi kanunlarının dışına çıkması söz konusu olamayacak, mükellef de bu istikamette bir talepte bulunamayacaktır. Ancak özellikle vergi kanunlarının idarenin takdirine bıraktığı alanlarda gerçekleştirilen işlem ve eylemlerde kamu yararına ve hizmet gereklerine uygunluk kadar kişilerin hukukî güvenliklerinin korunmasına da özen gösterilmesi gerekmektedir. Şu hususu da eklemek gerekir ki; vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince idarenin vergilendirme alanındaki takdir yetkisi istisnai hale getirilmiştir. Bu nedenle vergi idaresinin sahip olduğu bu serbestlik yalnızca işlemlerin sebep ve konu unsurları ile sınırlandırılmış olup, bağlı yetki gereğince yetki, şekil, usul ve amaç boyutu idarenin takdir yetkisi dışında bırakılmıştır (Şenyüz ve ark., 2021, s. 76). Bu bilgiler ışığında mükellefe mühlet verme(me), maddi ve şahsi teminatı kabul etme(me), tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma talebini kabul etme(me), özel hesap dönemi be-

lirleme (Bilici, 2020, s. 15), kamu alacaklarını tecil etme(me), vergi matrahını re'sen tayin etme gibi kanunlarla belirlenmiş konular idarenin takdir yetkisine bırakılmış sahalara örneklandırilebilir. Ancak sayılan bu ve benzeri takdir yetkisi ile yeni bir mali mükellefiyet getirilmesi veya var olan bir mükellefiyetin kaldırılması söz konusu olmayıp, mükelleflere ödeme kolaylığı sağlamak, başka yollarla belirlenmesi ve tahsili mümkün olmayan kamu alacaklarının tahsilini sağlamak veya güven altına almak amaçlanmaktadır (Karakoç, 2019, s. 16).

5. Tartışma ve Sonuç

Kanunî idare ilkesi gereğince vergi idaresi, tüm düzenleyici işlemlerini ve idare edilenlerle ilişkilerini, kanunî bir yetkiye dayandırmalı ve yürürlükteki kanunlara veya kanunlara eşit olan öteki hukuk kaynaklarına uygun olarak gerçekleştirmek zorundadır. Ancak kanunlarda idareye bir serbestiyet yani takdir yetkisi tanınması halinde, bu yetkiye dayalı ve düzenli idare ilkesine bağlı olarak, idarenin önüne gelen belirli konulara ve sorunlara yönelik olarak gerçekleştirdiği istikrar kazanmış sürekli tutum, hareket tarzı, davranış, uygulama veya yorumlarının üst hukuk kurallarına açık ve kesin şekilde aykırı olmadığı sürece idare ve vergi hukukunun bağlayıcı kaynağı olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

İdarenin takdir yetkisini kullanmak suretiyle gerçekleştirdiği işlem ve eylemlerinin aynı zamanda hukukî güvenlik ilkesini karşılar nitelikte olması gerekir. Şöyle ki; idarelerin düzenleme yetkisine sahip oldukları alanlarda kamu yararını da gözetmek suretiyle, hak kayıplarını önleyecek, idarî ve hukukî istikrarı sağlayacak, idareler ve idare edilenler açısından duraksamaya ve kuşkuya sebep olmayacak, eşit durumda olanlara veya eşit durumlara eşit şekilde uygulanacak, keyfi olarak hareket etmeyecek, kazanılmış hakları koruyacak, kişilerin haklı beklentilerini karşılayacak şekilde objektif, açık, anlaşılabilir, bilinebilir ve erişilebilir şekilde hareket etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla idarenin üst hukuk kurallarına açık ve kesin şekilde aykırı olmayan teâmül ve uygulamalarından haklı bir neden olmaksızın keyfi, yersiz ve gereksiz şekilde ayrılması hukukî güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

Sonuç olarak vergi kanunlarında idarenin takdir yetkisine bırakılmış olan alanlarda geçmişten bugüne kadar tekrarlanmak suretiyle istikrar kazanmış idarî teâmüllerin vergi hukuku açısından bir kaynak olarak değerlendirilebilmesi için öncelikli olarak bunların kanunî idare ilkesine ve vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olmaması, üstün kamu yararını ihlal etmemesi ve hizmet gereklerine uygun olması gerekmektedir. Bu şartların sağlanmış olması kaydı ve halinde, hukukî güvenlik ilkesi gereğince idarî ve hukukî istikrarın, hukukî belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanması, kazanılmış hakların korunması ve haklı beklentilerin karşılanması amacıyla idarenin istikrar kazanmış davranış, düzenleme, işlem ve eylemlerinin yani idarî teâmüllerin vergi hukuku açısından bir kaynak olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Ancak günün gereklerine ve değişen koşullara dayalı olarak idarenin istikrar kazanmış olan uygulamalarında değişikliğe gidilebileceğinin de gözden kaçırılmaması gerekmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Akalın, Ş. H., Toparlı, R., Argunşah, M., Demir, N., Gözaydın, N., Özyetgin, M., Zülfiyar, H., Aksu, B. T., Durkun, A., Gültekin, B., Okkalı, B., Terzi, Â., Mete, Ş., Kaya, Ö. ve Tekeli, S. (Haz.) (2011). *Türkçe Sözlük* (11. bs.). Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Akgüner, T. (2021). *İdare hukuku* (9. bs.). İstanbul: Der Yayınları.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (6. bs.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. ve Kaya, C. (2016). *Türk idare hukuku* (7. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aştık, P. (2013). Forfaiting sözleşmesine eklenen rücu edilemezlik klozunun kıymetli evrak hukukunda uygulanması ve forfaiting finansman yöntemine özgü “â forfait” kaydının kıymetli evrak hukuku bakımından değerlendirilmesi. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi (BATİDER)*, 29(3), 317-354.
- Atay, E. E. (2021). *İdare hukuku* (7. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Balta, T. B. (1972). *İdare hukuku – I. cilt*, Ankara: Ankara Siyasal Bilgiler Yayınları 326. Sayı.
- Bilici, N. (2020). *Vergi hukuku (Vergi usul hukuku, vergi yargılama ve tahsil hukuku)* (50. bs.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Blackwell, A. H. (2008). *The essential law dictionary* (1st ed.). Illinois: Sphinx Publishing.
- Burnham, D. (2015). *The Nietzsche dictionary*. London: Bloomsbury Publishing Plc.
- Collin, P. H. (2004). *Dictionary of law* (4th ed.). London: Bloomsbury Publishing Plc.
- Curzon, L. B. and Richards, P. H. (2007). *The Longman dictionary of law* (7th ed.). London: Pearson & Longman.
- Fomerand, J. (2021). *Historical dictionary of human rights* (2nd ed.). Lanham: The Rowman & Littlefield Publishing Group, Inc.
- Friedman, J. P. (2012). *Dictionary of business and economics terms* (5th ed.). Texas: Barron's Educational Series Inc.
- Fuller, L. L. (1968). *Anatomy of the law*. New York: The New American Library.
- Garner, B. A. (Ed.) (2009). *Black's law Dictionary* (9. ed.). St. Paul: West Publishing Co.
- Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner, T. ve Berk, K. (2015). *İdare hukuku*. İstanbul: Der Yayınları.
- Gözler, K. (2009). *İdare hukuku – cilt I* (2.bs.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözler, K. (2017). *Hukuka giriş* (14. bs.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözübüyük, Ş. ve Tan, T. (2021). *İdare hukuku – cilt I* (14. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2011). *İdare hukuku* (10. bs.). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Güneş, G. (2011). *Verginin yasallığı ilkesi* (3. bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kalabalık, H. (2016). *İdare hukuku dersleri – cilt I* (2. bs.). Konya: Sayram Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel vergi hukuku* (2. bs.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi hukuku: temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar* (20. bs.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Martin, E. A. (Ed.) (2003). *A dictionary of law* (5th ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi hukuku genel ve özel hükümler* (3. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Oktar, S. A. (2018). *Vergi hukuku* (13. bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Onar, S. S. (1966). *İdare hukukunun umumî esasları – I. cilt* (3. bs.). İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Oran, D. & Tosti, M. (co-author) (2000). *Oran's dictionary of the law* (3rd ed.). Canada: West Legal Studies & Thomson Learning.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2021). *Vergi hukuku* (30. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2020). *Vergi hukuku* (12. bs.). Ankara: Seçkin Vergi & Maliye No: 41.
- Saban, N. (2015). *Vergi hukuku* (7. bs.). İstanbul: Beta Basım.
- Sami, Ş. (2015). *Kamus-u Türkî* (2. bs.). Ankara Türk Dil Kurumu.
- Sancakdar, O., Önüt, L. B., Doğan, E. U., Turhan, M. K. ve Seyhan, S. (2021). *İdare hukuku* (10. bs.). Ankara: Seçkin Hukuk No: 1122.
- Scott, J. (Ed.) (2014). *A dictionary of sociology* (4th ed.). Oxford: Oxford University Press.

- Scruton, R. (2007). *The Palgrave Macmillan dictionary of political thought* (3rd ed.). Hampshire: Palgrave Macmillan
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2021). *Vergi hukuku (Genel hükümler)* (12. bs.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taşkan, Y. Z. (2021). *Vergi hukuku: Genel hükümler ve Türk vergi sistemi* (4. bs.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Topçuoğlu, M. (2003). Franchise sözleşmesinde bağlayıcı kayıtlar ve rekabet hukuku. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi (BATİDER)*, 22(1), 113-154.
- Ulusoy, A. D. (2020). *Yeni Türk idare hukuku* (3. bs.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- 213 Nolu Vergi Usul Kanunu (VUK) (10.01.1961 tarih, 10703 sayılı Resmî Gazete).
- 488 Nolu Damga Vergisi Kanunu (DVK) (11.07.1964 tarih, 11751 sayılı Resmî Gazete).
- 492 Nolu Harçlar Kanunu (HK) (17.07.1964 tarih, 11756 sayılı Resmî Gazete).
- 3065 Nolu Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) (02.11.1984 tarih, 18563 sayılı Resmî Gazete).
- 6102 Nolu Türk Ticaret Kanunu (TTK) (14.02.2011 tarih, 27846 sayılı Resmî Gazete).
- 7338 Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) (15.06.1959 tarih, 10231 sayılı Resmî Gazete)
- Anayasa Mahkemesi 1. Bölüm (2017). *B. 2014/3310 T. 2.2.2017*. Ankara: T.C. Anayasa Mahkemesi.
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu Kararı (AYMGKK) (1965). *E. 1965/25 K. 1965/57, T. 26.10.1965*. Ankara: T.C. Anayasa Mahkemesi.
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu Kararı (AYMGKK) (1975). *E. 1973/38 K. 1975/23 T. 25.2.1975*. Ankara: T.C. Anayasa Mahkemesi.
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu Kararı (AYMGKK) (2011). *E. 2008/72 K. 2011/59 T. 30.3.2011*. Ankara: T.C. Anayasa Mahkemesi.
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu Kararı (AYMGKK) (2013). *E. 2011/143 K. 2013/18 T. 17.1.2013*. Ankara: T.C. Anayasa Mahkemesi.
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu Kararı (AYMGKK) (2014). *E. 2014/61 K. 2014/166, T. 7.11.2014*. Ankara: T.C. Anayasa Mahkemesi.
- Anayasa Mahkemesi Genel Kurulu Kararı (AYMGKK) (2017). *E. 2016/20 K. 2017/145 T. 1/11/2017*. Ankara: T.C. Anayasa Mahkemesi.
- Danıştay 2. Daire. (2017). *E. 2016/10280 K. 2017/5344 T. 21.06.2017*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay 2. Daire. (2021). *E. 2021/2093 K. 2021/2673 T. 15.9.2021*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay 8. Daire. (2020A). *E. 2019/6664 K. 2020/2405 T. 11.6.2020*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay 8. Daire. (2020B). *E. 2019/9277 K. YD T. 11.6.2020*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay 8. Daire. (1995). *E. 1995/2464 K. 1995/3442 T. 7.11.1995*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay 8. Daire. (2021). *E. 2019/8622 K. 2021/1534 T.12.03.2021*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay 10. Daire. (2011). *E. 2007/5427 K. 2011/2289 T. 14.06.2011*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (DİDDK). (2013). *E. 2009/3076 K. 2013/1008 T. 21.3.2013*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (DİDDK). (2015A). *E. 2012/1783 K. 2015/742 T. 11.3.2015*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (DİDDK). (2015B). *E. 2015/1134 K. YD T. 12.11.2015*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (DİDDK). (2017). *E. 2016/2048 K. 2017/3375 T. 1.11.2017*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (DİDDK). (2020). *E. 2018/1733 K. 2020/862 T. 9.6.2020*. Ankara: T.C. Danıştay Başkanlığı.
- Yargıtay 3. HD. (2019). *E. 2017/14299 K. 2019/2143 T. 14.3.2019*. Ankara: T.C. Yargıtay Başkanlığı.