

FATURA DÜZENLEME SÜRESİ İLE İLGİLİ HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİNİN ANAYASAL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE AUTHORITY GIVEN TO THE MINISTRY
OF TREASURY AND FINANCE REGARDING THE
DURATION OF INVOICE ARRANGMENT ACCORDING TO
CONSTITUTIONAL APPROACH

Özgür BİYAN*
Güneş YILMAZ**

Özet: Vergi hukukunun en önemli temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesi gereği vergilendirmenin asli unsurlarının kanun yoluyla düzenlenmesi şarttır. Bu unsurlardan biri de Anayasa Mahkemesi içtihatlarında ve doktrinde genel kabul gördüğü üzere “süreler”dir. Vergi hukukunda belge düzeni ile ilgili de pek çok süre belirlenmiştir. Bunların başında gelen fatura düzenleme süresi ile ilgili yakın zamanda yapılan kanuni değişikliklerle, yedi günlük standart sürenin çeşitli kriterler çerçevesinde kısaltılabilmesine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığı'na kanun koyucu tarafından yetki verilmiştir. Bu çalışmada fatura düzenleme süresi ile ilgili olarak bahsi geçen Bakanlığa verilen yetki anayasal ilkeler olan hukuki belirlilik ve eşitlik ilkeleri açısından literatürdeki görüşler ve yargı kararları çerçevesinde irdelenmektedir. Söz konusu yetki detaylıca incelendiğinde sonuçları itibarıyla hukuki belirlilik ve eşitlik ilkeleri açısından tartışmaları durumlara mahal verebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışma kapsamında hukuki belirlilik ve eşitlik ilkesi açısından verilen yetkinin tartışmalı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Süre, Vergileme, Fatura Düzenleme, Hukuki Belirlilik, Eşitlik, Yetki

Abstract: In accordance with the principle of legality, which is one of the most important basic principles of tax law, it is important that the essential elements of taxation is regulated by law. One of these elements is “durations” as it is generally accepted in the doctrine. In tax law, many durations have been determined for document regime. With the recent legislative amendment regard-

* Doç. Dr., Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, obiyar@bandirma.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0804-9963

** Prof. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, gunes.yilmaz@alanya.edu.tr; ORCID: 0000-0002-1005-2950, Makalenin Gönderim Tarihi: 21.01.2022, Kabul Tarihi: 01.04.2022

ing the billing period, which is one of document regimes, the Ministry of Treasury and Finance has been authorized by the legislator to shorten the standard seven-day-period within the framework of various criteria. In this study, the authority given to the Ministry regarding the billing period is examined in terms of legal certainty and equality, which are constitutional principles, within the framework of opinions in literature and judicial decisions. When this mentioned authority is examined in detail, it has been concluded that it can lead to discussions in terms of legal certainty and equality principles. Within the scope of the study, it has been concluded that the authority given is controversial in terms of legal certainty and the principle of equality.

Keywords: Duration, Taxation, The Principle of Certainty, The Principle of Equality, Authority

JEL Classification Codes: K34, K10, K30, K40

GİRİŞ

Ticari yaşamın en temel belgesi niteliğine sahip olan fatura, vergi hukuku açısından da aynı öneme sahiptir. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) detaylıca düzenleme altına alınan fatura "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" olarak tanımlanmıştır.¹ Dolayısıyla fatura VUK açısından bir mal satışı ve hizmet ifası sırasında, yapılan işlemin borç miktarını gösteren en önemli belge ve ispat aracıdır. Bu nedenle aynı Kanun kapsamında faturanın şekli (m.230), nizamı (m.231), kullanma mecburiyeti kapsamındaki kişiler (m.232) düzenleme altına alınmış, hatta fatura yerine geçen belgeler dahi ayrıca belirtilmiştir.²

Fatura ile ilgili en önemli hususlardan biri "düzenleme süresi"dir. Fatura düzenleme süresi faturanın geçerli sayılması açısından son derece büyük bir öneme sahiptir. Zira süresinde düzenlenmeyen fatura "hiç düzenlenmemiş" sayılmaktadır (VUK m.231). Kanundaki bu katı yaklaşım, söz konusu süreye uygulamada çok dikkat edilmesini gerektirmektedir. Fatura düzenleme süresi 2004 yılından bu yana "yedi

¹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca da "ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir" (TTK m.21). RG, 27846/14.02.2011.

² Nitekim gider pusulası (VUK m.234), müstahsil makbuzu (VUK m.235) fatura yerine geçen belgelerdir.

gün” olarak uygulanmaktadır.³ Bu sürenin farklı şekillerde uygulanabilmesine yönelik 7318 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”⁴ ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir. Dolayısıyla bu süre, ilgili Bakanlığın yetkileri kapsamında artık farklı şekillerde fatura düzenleme süreleri olarak uygulanabilecektir. Bu yetkinin nasıl kullanılacağı ve uygulamada ne gibi sonuçlar doğuracağı zaman içinde gözlemlenebilecek olmakla birlikte, verilen yetkinin Anayasal açıdan olası sonuçları hususunda bazı öngörülerde bulunmak mümkündür. Bu çalışmada, söz konusu düzenlemenin, özellikle “hukuki güvenlik ve eşitlik ilkeleri” bağlamında nasıl konumlandırılacağı ve bu bakımdan yaratabileceği tartışmalı sonuçlar ortaya konulmuştur. Bu bağlamda öncelikle söz konusu süre hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki veren yeni düzenlemeye kısaca yer verilecek, ardından özellikle vergi hukukunda ve vergilendirme açısından “süreler” konusunun önemi temelinde, bahsi geçen anayasal vergileme ilkeleri ışığında, verilen bu yetkinin sonuçları üzerinde değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. FATURA DÜZENLEME SÜRESİNE YÖNELİK HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞINA VERİLEN YETKİ

7318 sayılı Kanun ile VUK’un “Fatura Nizamı” başlıklı 231. maddesinin (5) numaralı bendi şu şekilde değiştirilmiştir: “Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nevi, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır”.

Akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele amacıyla düzenlenen söz konusu Kanun’un fatura düzenleme süresi ile ilgili gerekçesinde “*Vergi Usul Kanunu’nun fatura nizamına ilişkin maddesine eklenen düzenleme ile hâlihazırda Kanun gereği mal teslimi ya da hizmetin ifasından itibaren 7 gün*

³ Bu süre 5035 sayılı Kanun (RG, 25334/02.01.2004, mükerrer) ile değiştirilmeden evvel on gün idi.

⁴ RG, 31470/30.04.2021.

içinde düzenlenmesi gereken faturanın, vergi güvenliğini sağlamak ve kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele etmek amacıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türü dikkate alınarak belirlenen durumlarda 7 günden daha kısa sürede ya da malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesine imkân tanınmaktadır" (TBMM, Plan Bütçe Komisyonu Raporu)⁵ şeklinde ifadelerle yer verilmiştir. Dolayısıyla anlaşılacağı üzere kanun koyucunun temel amacı, akaryakıt kaçakçılığı ile mücadeledir ve bu bağlamda buna uygun olarak fatura düzenleme sürelerinde farklı ihtiyaçlara yönelik idare tarafından hızlı ve kolayca hareket edilebilmesine de fırsat yaratılmaktadır. İlgili düzenleme lafzî yorum ile detaylıca analiz edildiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı fatura düzenleme sürelerini belirlerken;

a) Mal veya hizmetin türüne, b) Mal veya hizmetin miktarına, c) Mal veya hizmetin fiyatına, ç) Mal veya hizmetin tutarına, d) Satışın yapılma şekline, e) Faaliyet konusuna, f) Sektöre veya g) Mükellefiyet türüne göre ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkili olduğu açıkça anlaşılmaktadır.

1.1. Mal veya Hizmetin Türü, Miktarı, Fiyatı, Tutarı Ayrımı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin ilk ayrımı, mal veya hizmetler ile ilgilidir. Malın veya hizmetin türü, miktarı, fiyat veya tutar ayrımı sürelerin kısaltılabilmesi için kriter olarak alınabilecektir. Mal veya hizmetin söz konusu kriterler açısından nasıl bir ayrıma tabi tutulacağı maddede açık değildir. Bu konuda inisiyatif Bakanlıktadır. Örneğin, dayanıklı-dayanıksız mallar, sosyal-kültürel mallar, temel tüketim malları, gıda, kırtasiye, tekstil, kozmetik, elektronik, beyaz eşya vb. pek çok ayrım yapmak mümkündür. Aynı şekilde konaklama, eğitim, sağlık, bakım, onarım vb. ana hizmet ayrımları da yapılabilir.

Mal veya hizmetin miktarı da belirleyici kriter ya da kriterlerden biri olabilir. Miktar ifadesi kilogram, ton, m³, litre, adet gibi mal satış-

⁵ TBMM, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Sıra Sayısı:260, s. 7-8, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss260.pdf>, (Erişim tarihi: 03.05.2021).

ları sırasında kullanılan ölçü ya da ölçütlere göre belirleme yapılabilceğini ortaya koymaktadır. Yine aynı şekilde malın veya hizmetin belirli bir fiyatın üstünde olması ya da miktarı da kriter olarak dikkate alınabilir ki, burada TL cinsinden ya da dövizli ödeme yapılma ayrımı yapılması dahi mümkündür. Bu kriterlerden biri ya da birkaçı belirleyici olabilir. Bu durumda belirttiğimiz “mal, hizmet, tür, miktar, fiyat, tutar” ayrımlarının her biri açısından ayrı ayrı veya birlikte, fatura düzenleme süresi Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenebilecektir.

1.2. Satışın Yapılma Şekli

Kanuni düzenleme ile verilen yetki uyarınca mal veya hizmet satışlarının yapılma şekline göre bir ayırım yapılması da mümkündür. Satışın elektronik ortamda yapılması, yüz yüze yapılması, kargo yoluyla gerçekleştirilmesi, ihracat şeklinde yapılması, icra ya da müzayedede yoluyla satış yapılması, konsinye ya da alivresatış olması, vadeli ya da peşin gerçekleştirilmesi gibi pek çok faktör de fatura düzenleme sürelerinin belirleyicileri olabilecektir.

1.3. Faaliyet Konusu ve Sektör Ayrımı

Fatura düzenleme süresinin belirlenmesi hususunda verilen yetki ile ilgili diğer farklı hususlardan biri de faaliyet konusudur. Dolayısıyla fatura düzenlemek zorunda olan kişilerin faaliyet konuları da belirleyici olabilecektir. Örneğin tarımsal faaliyetler, sınıî faaliyetler gibi ana başlıklar halinde ayırım yapılabileceği gibi sektör bazında da ayrımlar yapmak mümkündür. Tarım, hayvancılık, balıkçılık, ormancılık ve madencilik, gayrimenkul, enerji, inşaat, ulaşım, turizm, akaryakıt, sağlık sektörü gibi ayrımlara göre de fatura düzenleme süresi kısaltılabilecektir.

1.4. Mükellefiyet Türü Ayrımı

Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisini kullanabileceği bir başka ayırım ise, mükellefiyet türlerine yöneliktir. Tam ve dar mükellefiyet gibi ana sınıflandırmalar yapmak mümkün olabileceği gibi, gerçek usulde vergilendirilenler, birinci sınıf tacirler, kurumlar vergisi mükellefleri, sermaye şirketleri gibi belirleyici ayrımlara kadar inilebilmesi mümkün olacaktır. Bu olası ayrımlara göre fatura düzenleme sürelerinde farklılıklar ortaya çıkabilecektir.

1.5. Mal Teslimi veya Hizmetin Yapıldığı An Düzenlenmesi

Hazine ve Maliye Bakanlığı yukarıdaki ayrımları dikkate alarak fatura düzenleme süresini “anlık” olarak uygulatabilecektir. Değişiklik sonrası “*faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye*” yönelik verilen yetki, yedi günlük sürenin dikkate alınmaksızın mal veya hizmet satışının yapıldığı an düzenlenmesini zorunlu hale getirilmesine olanak tanımaktadır. Böyle bir durumda mükelleflerin artık süresi olmayacak ve hemen fatura düzenlemek zorunlu olacaktır. Malın teslim anı ya da hizmetin yapıldığı an fatura düzenlenmesi zorunlu olacağından Katma Değer Vergisi Kanunu’ndaki “*malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halleri*” (m.10/b) gibi vergiyi doğuran olaya yönelik farklılıklar da önemini kaybedebilecektir.

2. VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN VERGİLENDİRME UNSURLARI AÇISINDAN ANAYASAL KONUMU

2.1. Anayasal İlkeler Açısından Genel Durumun Tespiti

Vergileendirme işlemlerinin temelini oluşturan vergiyi doğuran olay, verginin konusu, mükellef, vergi sorumlusu, ödeme zamanları gibi asli unsurlar, Anayasa’nın (RG, 17863/09.11.1982, (mükerrer)) 73. maddesi gereği “*...kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. Vergileendirmedeki söz konusu kurucu temel öge ya da unsurların yasa ile konulması esas olmakla birlikte, “*vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin*” de yasalarda yer alması yasallık ilkesinin gereğidir.⁶ Başka bir soru şekli ile konuya giriş yapmak gerekirse acaba “süreler” de verginin asli temel ögesi midir? Nitekim bu sorunun cevabı hem vergi hukuku bakımından hem de Anayasal vergileme ilkeleri bağlamında konunun konumlandırılması açısından son derece mühimdir.

Doktrindeki genel kabule göre, verginin asli temel öğeleri (ya da temel kurucu unsurları) “*verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü, matrah ve oran*” olarak belirtilmektedir. Böylece sıralanmış olduğumuz verginin temel kurucu ya da asli öğelerinin yasa ile

⁶ Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, 12 Levha Yayınları, Temmuz 2008, s.118.

konulması gerekliliği, Anayasal bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Üstelik söz konusu yasallık/kanunilik ilkesi, yalnızca temel kurucu öğelerin yasa ile konulmasını değil, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de verginin asli temel öğelerini tamamlayan öğeler olarak yasa ile düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır.⁷ Daha açık bir ifadeyle, vergilemede yasallık/kanunilik ilkesinin temel çerçevesi mali yük konulması, değiştirilmesi, kaldırılması kapsamında hukuk devletinde Anayasal bir güvence sunarken, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de yasal bir alt yapıda işlenmesini sağlamaktadır.⁸

Hal böyleyken gerek verginin asli/kurucu temel öğeleri, gerekse vergisel ödevleri ve yöntem ilişkilerini belirleyen temel öğeler topyekûn verginin yahut vergi ödevinin asli temel/ana kurucu öğelerini oluşturmaktadır⁹ ve tüm bu asli temel öğeler ile vergisel ödevleri ve yöntem ilişkilerini belirleyen tamamlayıcı öğeler, Anayasa bakımından yasa ile düzenlenmelidir. Bu bakımdan da “süre” unsu-

⁷ AYM'nin 2004 yılında verdiği bir kararda da belirtildiği üzere, “... bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.” (AYM, E.2004/14, K.2004/84, RG. 22.10.2005 - 25974, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 10.06.2021). Yine 2014 tarihli bir kararında da AYM, “Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.” AYM, bu açıklamaları ile hem asli temel öğelerin yasa ile düzenlenmesi gerektiği konusunda net tavır ortaya koymuş, hem de idareye ancak ve ancak asli temel öğelere ilişkin “açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte” idari düzenleyici işlem yapabileceği açıklamasında bulunmuştur (AYM, E. 2014/183, K.2015/122, R.G. 13.01.2016-29592, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 11.06.2021).

⁸ Adnan Gerçek ve Diğerleri, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 63, Sayı:1, 2014, s. 91.

⁹ Güneş, s.117-118; AYM 1989 yılında verdiği bir kararında temel kurucu/asli öğeleri, “... vergiyi doğuran olay, matrah ve oran öğelerinin vergiye dayanak oluşturduğunu...” vurgulamak suretiyle belirlemiştir (AYM E.1989/6, K.1989/42, 07/11/1989 RG tarihli kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 11.06.2021).

muğlak hükümlerden uzak olmalıdır. Diğer bir ifadeyle bu ilke, bireylerin ve vatandaşların hukuk kurallarını önceden bilmesine ve böylece eylem ve işlemlerini belirlenen bu hukuk kuralları çerçevesinde güvenle yapmalarına fırsat vermektedir. Yasal düzenlemelerin bireylerin ve idarenin yapmış olduğu işlemleri aksatmayacak ve duraksatmayacak biçimde açık, anlaşılır ve uygulanabilir biçimde olması belirlilik ilkesinin vazgeçilmez kuralıdır.¹⁵ Vergilemede belirlilik ilkesi, idarenin keyfiliğini ortadan kaldırmakta ve mükellefin kanunlara daha çok hâkim olması, yaptığı işlemlerin nedeni ile ortaya çıkacak sonucu önceden bilmesi açısından önem arz etmektedir. Belirlilik ilkesi çerçevesinde vergilendirme yetkisi hukukî kurallara dayanmalı, verginin temel unsurları kanunla düzenlenerek, idarenin keyfi davranışlarından uzak olunmalıdır.¹⁶ Böylece mükellefler, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını yasadan belirli bir kesinlik içinde bilebilir ve mükellef ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlayabilir. Bu konuda Anayasa Mahkemesi de kararlarında vergilemede belirlilik ilkesini, *“vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metinlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Buna göre matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idare ile muafiyet ve istisna hükümleri gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemeler makul bir düzeyde öngörülebilir nitelikte olmalıdır.”* şeklinde açıklayarak belirliliğin muhteviyatı konusunda net açıklamalarda bulunmuştur.¹⁷

¹⁵ Gülden ŞİŞMAN, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 65, Sayı:4, 2016, s.2429.

¹⁶ Gerçek ve Diğerleri, s.91.

¹⁷ AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019; AYM E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; AYM, E.2020/15, K.2020/78, 24/12/2020, R.G.25/04/2021-31468. “Anayasa Mahkemesi birçok kararında belirlilik ilkesinin yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade ettiğini, yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliklere ilişkin gereklilikleri karşılaması şartıyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirliliğin sağlanabileceğini, asıl olanın muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığı olduğunu vurgulamıştır.” (AYM, E.2017/21,

2.2. Vergi Kanunlarında Kanuni Süre ve İdari Süre Ayrımı

İlk ifade etmemiz gereken, vergilendirme sürecine ilişkin olarak “sürelerin” çoğunlukla yasa ile belirlendiği hususudur. Dolayısıyla vergilendirme açısından aslolanın kanuni/yasal süreler olduğu rahatlıkla söylenebilir. Bu süreler kural itibarıyla idare tarafından da değiştirilemez niteliktedir¹⁸ ve kamu düzenini sağlama fonksiyonuna sahiptir.¹⁹

Vergi hukukundaki bu temel kural VUK'da da özel olarak yer almıştır. Söz konusu Kanun'un “Kanuni ve İdari Süreler” başlıklı 14. maddesi uyarınca “*Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir*” hükmü bu sonucun açık göstergesidir. İlgili maddede idarenin ancak “*Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde...*” süre konusunda yetki kullanabileceği de ifade edilmektedir. Buradaki “kanun” kelimesi VUK ile VUK hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını kapsamaktadır (VUK m.3).

VUK'ta genel kuralı düzenleyen 14. maddenin başlığı “kanuni ve idari süreler” olduğundan çalışma kapsamında konuyu “kanuni süre ile idari süre” kavramları üzerinden değerlendirmek yerinde olacaktır.²⁰ Nitekim çalışmanın önceki kısımlarında da bahsedildiği üzere, VUK hükümlerine tabi vergi, resim, harç kanunlarında açıkça belirtilerek yer alan süreler “kanuni süreler”dir ve vergi hukukunda “yasallık ilkesi” gereği kanunda açıkça belirtilmiş bir süre var ise, bu süre hak-

K.2020/77,24/12/2020, R.G. 08/04/2021-31448).

¹⁸ Selim Kaneti ve Diğerleri, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s.150; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017 s.267; Öncel ve Diğerleri, s.120.

¹⁹ Doğan Şenyüz ve Diğerleri, Vergi Hukuku, 12.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2021, s.228.

²⁰ Konunun dağılmaması açısından bir idari usul kodu olan VUK'ta yer alan “süre” düzenlemesi bağlamında ayırım yapılarak izah yolu tercih edilmiştir. Oysa hukukta süreler, öngörüldüğü hukuk kolu, sürenin muhatapları, sınırları, hukuki nitelikleri ve yarattıkları hukuksal sonuçlar itibarıyla aşağıda belirtileceği üzere çok çeşitli şekillerde sınıflandırılabilirler. Buna göre;

- Sürelerin takdiri olup olmamasına göre: Kesin veya değişken süreler.
- Sürenin yöneldikleri muhataplara göre: İdareye veya işlemlerin muhataplarına yönelik süreler.
- Sürelerin sonuçlarına göre: Zamanaşımı süreleri ve hak düşürücü süreler.
- Sürelerin alt ve üst sınırına göre: Asgari veya azami süreler.
- Sürenin uzatılıp uzatılmayacağına göre: Olağan veya ek süreler.
- Sürenin niteliğine göre: Sınırlandırıcı, hızlandırıcı ve koruyucu süreler. Bkz. Doğan Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”. *TAAD*, Yıl: 11, Sayı: 43 (Temmuz 2020), s.250.

kında Cumhurbaşkanına dahi değiştirme yetkisi verilmesi mümkün değildir (Anayasa md73/4). Bu noktada kanunda açıkça yer alandan farklı süre/ler belirlenecek ise, yine kanun düzenlemesine ihtiyaç vardır. Bu konu, malum olduğu üzere tartışmaya dahi açık değildir. Ancak VUK'da ifadesini bulan "idari süre" kavramı ile kastedilen nedir ve bu tür için de aynı değerlendirme yapılabilir mi?

Bahsi geçen idari süreler, idare tarafından belirlenen sürelerdir.²¹ İdari süreler, idarenin, kanundaki yetkilere dayanarak vermek zorunluluğunda oldukları süreleri ifade etmekle birlikte, süreyi veren organa göre "idari süre veya yargısal süre" olarak adlandırılmaktadır. Bu sürelerin özelliği ise, kanuni sürelerdekinden farklı olarak, bir sorumluluk yaratmak veya hak düşürmekten çok, mükellef veya ilgililerin bazı işlemlerinin yapılması veya bilgi edinmeleri için, idare veya yargı organlarının kendilerine zaman verilmesidir.²² Esasen kanuni süreler gibi idari ve yargısal süreler de kanundan gücünü alan sürelerdir. Yalnızca sonuçlarının tayini, tespiti ve kullandırılması yetkisi, kanuni sürelerin aksine, idare veya yargı organına bırakılmaktadır.²³ Bu hususun vergi işlemleri açısından yasal dayanağını da yukarıda bahsi geçen VUK md. 14'ün 2. fıkrası oluşturmaktadır. Buna göre, VUK, "Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde, 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, ...idare belirler..." düzenlemesine yer vermek suretiyle, Kanunda açıkça yer almayan veya belirtilmeyen süreler bakımından idareye verdiği yetkiyi, mükellef ya da sorumluları zora sokmaması açısından, 15 günden aşağı olmayacak şekilde kullanabileceği şeklinde bir alt sınır koymak suretiyle genel kural olarak ortaya koymuştur. Dolayısıyla buradan VUK'un süreler konusundaki genel hükmü, kanuni ve idari süreler açısından genel kuralını açıkça kaleme almıştır. Başka bir ifadeyle, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi bağlamında konu değerlendirildiğinde, vergi hukukunda asıl olanın "...sürelerin vergi kanunları ile belli edilmesi" olduğu ve fakat kanunda bir süreye yer verilmemişse, idarenin alt sınırı yine VUK'da açıkça belirtilen süreden (15 gün) daha fazla bir süreyi belirleyebileceğidir. Bu bakımdan genel kural, Anayasal vergileme ilkeleri göz önünde tutulduğunda, sürenin

²¹ Mualla Öncel ve Diğerleri, Vergi Hukuku, 23.b. Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s.111.

²² Akif Erginay, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988, 13. Baskı, s.99

²³ Doğan Şenyüz ve Diğerleri, s.232.

vergi kanunlarında belli edilmesi, şayet bu belli edilmemiş ve idareye süre belirleme yetkisi verilmişse, bu yetkinin de 15 günden az olması gerektirir.

VUK bakımından sürelerle ilişkin genel düzenleme ve belirleme “kanuni ve idari süre” bağlamında tanımlanarak ifade edilse de yine VUK’un süreye ilişkin özel hükümleri ile maddi vergi hukukunun bu konuya ilişkin hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, vergi hukukunda süre konusunda daha girift ve çeşitli ayrımlara gidilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Yani süreler konusunun salt “kanuni ve idari süre” üst başlığı altında ele alınması yetersizdir ve eksik değerlendirmeleri beraberinde getirebilmektedir. Veyahut konuyu kategorize etmek ve açıklamak son derece zor hale gelmeye başlamaktadır. Dolayısıyla konu gerek doktrin gerekse usul hukuku ile maddi hukuk bağlamında topyekûn ele alınarak değerlendirilmek zorundadır. Bu şekilde bir belirlemenin yarattığı alan içerisinde, “kanuni, idari ve yargısal süreler” konusundaki alt ayırımın ve bu sürelerin yer aldığı sınıflandırmanın “organik sınıflandırma” başlığı altında ele alınarak açıklandığı söylenebilir.²⁴

Bahsi geçen durumlardan ötürü bu sınıflandırma yanında doktrinde süre konusunun “hukuki niteliklerine²⁵ göre, yöneldikleri kişilere göre²⁶ ve yer aldıkları vergi hukuku kollarına göre²⁷” olmak üzere sınıflandırma yapılarak konunun ele alındığı görülmektedir. Öyle ki Vergi Hukukunda süre ve sürelerin sınıflandırılması hususunda yapılan bu açıklama ve tespitler, çalışma konusu olan “fatura düzenleme süresi” konusundaki düzenlemelerin vergi usul hukuku açısından konumlan-

²⁴ Nami Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.15-21.

²⁵ Hukuki niteliklerine göre sınıflandırılmasına süreler, “Hak düşürücü süreler, Vergi ödevleri ile ilgili süreler, Müsamaha süreleri, Zamaşımı süreleri, Düzenleyici süreler şeklinde ayrılarak tanımlanmaktadır (Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s.26-34; Karakoç, 2017:258-260). Aynı muhteviyatta farklı bir tasniflendirme için bkz. (Doğan Şenyüz ve Diğerleri, 2020:232-243).

²⁶ Yöneldikleri kişilere göre sınıflandırılmasına göre süreler, “Vergi Yükümlüleri ve Sorumluları için konulan süreler, İdare için konulan süreler, Yargı organı için konulan süreler” şeklinde ayrıma tabi tutularak tanımlanmaktadır (Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s.23-25).

²⁷ Sürelerin yer aldıkları vergi hukuku kollarına göre sınıflandırılması, “şekli vergi hukukunda süreler, maddi vergi hukukunda süreler ve vergi ceza hukukunda süreler” başlıklarına göre tanımlanmaktadır (Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s.38-40).

dırılmasına ve bu vesile ile de konunun Anayasal vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesine hizmet etmesi bakımından son derece önemlidir.

2.3. Fatura Düzenleme Süresi Özelinde Bazı Tespitler

Hal böyleyken “fatura düzenleme süresinin” mükellef açısından etkisi ve önemi nedir? Ya da mükellef bu süreye uygun hareket ettiği/etmediği takdirde ne gibi hukukî sonuçlarla karşı karşıya kalacaktır?

Vergi Hukukunda “süre” konusunda çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan ilk belirleme, vergiye ilişkin temel kurucu öğeler olan verginin konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, vergi yükümlüsü, oran, tarh yöntemi gibi öğelerin yanı sıra vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerinin de verginin asli temel öğelerini tamamlayan öğeler olarak yasa ile düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır ki “süre” konusu bu nitelikte olması hasebiyle yasa ile düzenlenmesi gereken bir unsurdur. Dolayısıyla Anayasal vergileme ilkeleri bağlamında vergilendirme işlemlerinde “süre” konusunun da vergi yasası ile belirlenmesi (yasallık ilkesi gereği) şarttır. Bu belirlemenin ulaştığı noktada, mükellef açısından adil bir vergileme sisteminden ve sürecinden bahsedilmesine ön ayak oluşturacak olan “belirlilik ilkesi” karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu bu ilke ile, elbette yalnızca yasal belirlilik değil, daha kapsamlı bir niteliğe sahip olan “hukuki belirlilik” ifade edilmektedir. Nitekim hukuki belirlilik ilkesi ile kastedilen, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.²⁸ Bu ilke hukuki güvenlik ilkesi ile doğrudan bağlantılıdır.²⁹

Bu ilkeler uyarınca *matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idare ile muafiyet ve istisna hükümleri* gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzen-

²⁸ AYM, 23.12.2015, 15-118; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E:2020/7766, K:2021/4217, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E:2021/764, K:2021/7863, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>); AYM, E: 2014/183, K: 2015/122, R.G. 13.01.2016 - 29592

²⁹ AYM, E:2019/53, K:2019/75, R.G.12/11/2019-30946. Belirlilik ilkesi ile ilgili olarak AYM, yasanın şeklen var olmasının yeterli olmadığını, yasal kuralların keyfilğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerektiğini açıkça ifade etmektedir (AYM E:2020/15, K:2020/78, R.G. 28/4/2021-31468).

lemeler *öngörülebilir nitelikte* olmalıdır.³⁰ Vergi hukuku bakımından geçerli ve son derece önemli olan bu ilke ve belirlemeler “süreler” konusunda da geçerlidir.

Kısaca vergi hukukunda “süreler” de vergilendirmede asli temel öğeleri tamamlayıcı nitelikte olan, vergisel ödevleri ve yöntem ilişkilerini belirleyici mahiyettedir ve her iki kategorideki öğenin de yasa ile düzenlenmesi ve yukarıda bahsi geçen genel olarak hukuki güvenlik ve özel olarak belirlilik ilkeleri bakımından mükelleflerin süreye ilişkin olarak hukuk kurallarını önceden bilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallar nazarında güvenle belirlemeleri ile mümkündür. Sonuçta bu ilke uyarınca, yasal düzenlemelerin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması gerekmektedir.

Bu noktada akla gelebilecek soru, vergi hukukunda “süreler” konusu, vergi alanında ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerden midir? Daha ayrıntılı bir ifadeyle, “süreler” acaba vergilendirmede uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konulardan olup, yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisinin verildiği ve böyle bir durumda yasallık ilkesi ile belirlilik ilkesinin zedelenmediği konular arasında kategorize edilebilir mi?

Bu soru için yapabileceğimiz ilk tespit ve buna ilişkin ilk cevap esasen çalışmanın önceki kısımlarında izah edilmeye çalışılmıştır. Yukarıda da belirtildiği üzere, “süreler”, vergilendirmede asli temel/ kurucu öğeleri tamamlayıcı nitelikte olan, vergisel ödevleri ve yöntem ilişkilerini belirleyici mahiyettedir. Dolayısıyla vergi hukukunda asıl olan “süreler” konusunda yasal düzenlemeye gereksinim duyulduğudur. Ancak Anayasa Mahkemesi³¹ kararlarında da belirtildiği üzere,

³⁰ AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019; E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014. AYM, E:2020/15, K: 2020/78, R.G. 28/4/2021-31468; AYM, E: 2019/106, K:2019/100, R.G. 14.02.2020/31039.

Yine başka tarihli kararlarında AYM aynı yönde şu açıklamalarda bulunmuştur: “Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir.” (AYM, E: 2006/124, K: 2009/146, R.G. 08.01.2010-27456; AYM, E: 2004/14, K: 2004/84, R.G. 22.10.2005/25974).

³¹ AYM, E: 1996/49, K: 1996/46, R.G. 02.12.2000-24248; AYM, E: 2010/62, K:

yasama organı ancak vergi alanına giren konuları ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde ve yine vergilendirmenin temel öğelerini belirlemek koşuluyla, “uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda” yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verebilmektedir. Üstelik yürütme organına verilen bu yetkinin, kati suretle vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp, yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olması da gerekmektedir.

Bu tespitimizin ardından verebileceğimiz ikinci cevap ve yapabileceğimiz ikinci tespit, hem yukarıda kaleme aldığımız ilk sorunun, hem de buradaki sorumuzun çözümlemesi niteliğinde olacaktır. Yani “süreler” konusunda yürütme organına (ya da Cumhurbaşkanına) belirleme yetkisi verilmesi, “yasallık ilkesi ve özelde de belirlilik ilkesi”ni zedelemekte midir?

Öncelikle vergilendirmenin temel kurucu öğelerini tamamlayıcı ve vergiden doğan ödev ve yöntem ilişkilerini düzenleyici nitelikte olan “süreler” konusunda yürütme organına yetki verilmesinin söz konusu ilkeler açısından sakıncaları olduğu ifade edilmelidir. Nitekim “süreler”, temel kurucu ya da asli unsurların tamamlayıcısı niteliği ile vergi mükelleflerinin hukuki durumlarını etkileyebilmekte ve/veya değiştirebilmektedir. Şöyle ki, yasa ile kesin olarak belirlenmemiş ve tespit edilmemiş bir süre, örneğin “vergiyi doğuran olayın” meydana gelme dönemini ve dolayısıyla kişinin yükümlü haline gelme durumunu ve beyanname verme dönemi ile ödeme dönemlerini etkileyebilmesi bakımından vergilendirme açısından önemli sonuçlar doğurabilmektedir. Bu da mükellef açısından riskli bir durum ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir.

VUK’un “Fatura Nizamu” başlıklı 231/.5. maddesinde fatura düzenlenmesi konusunda genel süre “azami (en çok) 7 gün” olarak açıkça belirlenmiştir. Yani malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami (en çok) 7 gün içinde fatura düzenlenmek zorundadır. Bu ifadenin lafzına göre, malı teslim eden veya hizmeti sunan taraf, faturayı isterse teslim ve ifa anında, isterse 1. günde, isterse de 7. günde

2011/175, R.G. 19.05.2012-28297; AYM, E: 2003/33, K: 2004/101, R.G. 02.03.2005 - 25743 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?KelimeAra%5B%5D=uygulamaya%2C+tekn%C4%9Fe+ve+uzmanl%C4%B1%C4%9Fa+>).

düzenleyebilecektir. Bu konuda VUK, mükellefe seçimlik hak vererek, teslim ve ifadan itibaren en geç 7. gün olacak şekilde, ilgili teslim ve ifaya ilişkin faturayı düzenleme hak ve sorumluluğunu vermekte ve uygulamada yaşanabilecek hayatın olağan akışı içinde meydana gelebilecek beklenmeyen sebepler ortaya çıkabileceği ihtimali ile bir zaman tanımaktadır.

Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un kendisine tanıdığı yeni yetkiyi 531 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (RG, 31586/02.09.2021) ile kullanmış ve ilgili tebliğin "Fatura düzenleme süresi" başlıklı 4. maddesinde, akaryakıt ve LPG teslimlerine ilişkin belirli mükellefler için faturanın "teslim anında düzenlenmesi"ne yönelik kendisine verilen yetkiyi kullanmıştır. Aynı maddenin devamında ise, alımdan vazgeçilmesi ya da söz konusu teslimlere ilişkin olarak düzenlenen faturada gösterilen miktardan daha az akaryakıt ve LPG teslim edilmesi halinde, uygulamanın nasıl olması gerektiğini de düzenleme altına almıştır. Bir diğer deyişle, Bakanlık "anında düzenlenen" fatura nedeniyle hayatın olağan akışı içinde fiili teslim miktarı ile fatura arasında bir tutarsızlık (mesela eksik miktarda akaryakıt teslimi) olması durumunun da olabileceğinin farkındadır. Dolayısıyla "anında" fatura düzenlenmesinin zorunlu olması, arkasından bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Eğer genel kural gereği yedi günlük süre dikkate alınsaydı, bu tür hatalar kolaylıkla tolere edilebileceğinden ve fatura sonradan düzenlenebileceğinden, gerçek işleme uygun olarak revize edilerek düzenlenebilirdi. Oysa teslim anında düzenlenme zorunluluğunun hayatın olağan akışı içinde problem yaratabileceği, idarenin de farkında olduğu bir durumdur ki, bu husus bir önceki kısımda ifade etmeye çalıştığımız "hayatın olağan akışı içinde meydana gelebilecek beklenmeyen sebepler ortaya çıkabileceği ihtimali"nin kanun tarafından göz ardı edilmesine sebep olmuştur. Bakanlık söz konusu tebliğde çözüm olarak "alıcının fatura keserek" hesapları kapatmasını uygun görmüştür. Bu durumda fatura açıklamasında daha önce yapılan satışa ilişkin faturanın tarih ve numarası yanında açık bir şekilde "alımdan vazgeçilmesi" durumu" ya da "daha az akaryakıt" teslim edildiği şerh düşülmelidir.³²

³² Tebliğde önerilen bu çözüm de başka bir çalışma konusu oluşturabilecek mahiyettedir. Burada bu ayrıntıya girilmeyecektir.

Vergi hukukunun süreye ilişkin teorik veri ve ilkeleri perspektifinden “fatura düzenleme süresi”nin yasal/kanuni süre kategorisine girdiği açıktır. Diğer taraftan “fatura düzenleme süresi”, genel olarak süreler sınıflandırmasında hukuki niteliklerine göre “*vergi ödevleri ile ilgili sürelerdendir*”; ayrıca yönelikleri kişilere göre fatura düzenleme süresini “*vergi yükümlülere ve sorumluları için konulan süreler*” içinde değerlendirmemiz uygun iken, sürelerin yer aldıkları vergi hukuku kollarına göre ise “şekli vergi hukukunda süreler” alt başlığında konumlandırmamız gerekmektedir.

2.4. Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkinin Yasallık İlkesi ve Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

VUK’un 231. maddesinde 7318 sayılı Kanun ile “*Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev’i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir.*” ibaresi eklenmek suretiyle, idareye genel süre dışında özel olarak bir süre belirleme yetkisi verilmiştir. Yeni eklenen cümlenin lafzından anlaşıldığı üzere, 7 günlük *azami sürenin altında olacak şekilde*, mal veya hizmetin nev’i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, ilgili Bakanlık bir süre belirleyebilecektir. Bu noktada akla, yasallık/kanunilik ilkesi bakımından durum nasıl değerlendirilmelidir? sorusu gelmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar ışığında bu yetki ile ilgili ifade edilebilecek ilk tespit, hukuk devleti ilkesinin, vergi kanunlarında belirsiz, birden çok anlamı olan, içeriği bulunmayan kavramların kullanımını engellediği³³ yönünde olmalıdır. İkinci tespit ya da soru ise yeni düzenleme sonucunda uygulamada karşılaşacağımız durumun ne olacağıdır. Şöyle ki, genel olarak fatura düzenleme süresi olan “azami 7 günün” dışında, yasanın ilgili maddesinden anlaşılamayacak şekilde, “*mal veya hizmet türü, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak*” bir ya da birden çok farklı parametreye göre

³³ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.172.

farklı fatura düzenleme sürelerinin idare tarafından belirlenebilmesi mümkün olacaktır. Üstelik “tür, miktar, fiyat, tutar, satış şekli, sektör, konu veya mükellefiyet türü” şeklindeki son derece geniş ve türlü belirsizlikleri ihtiva edecek şekilde idareye “fatura düzenleme süresini belirleme” bakımından verilen yetkinin, hukuki güvenliği ve dolayısıyla belirliliği zedelediği söylenebilir.

Böyle bir düzenleme mükelleflerin ki, tüm ticari işletme, sermaye ve şahıs şirketleri ile gerçek mükellefleri ve iktisadi müesseseleri ilgilendirmektedir, hangi durum, olay, mal, satış vs. durumunda ya da karşısında, genel fatura düzenleme süresinden farklı bir fatura düzenleme süresi ile yükümlü oldukları konusunu önceden bil(e)meme-leri sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Yani ilgili yeni yasa düzenlemesi “açık, net, anlaşılır ve nesnel” olmaktan uzaktır. Üstelik şayet mükellef birden fazla faaliyet konusunda, birden fazla mal ve hizmet türünde ticari işlerini yürütmekte ise, her bir farklı faaliyet konusu ve farklı mal/hizmet türü açısından farklı fatura düzenleme süresi ile muhatap dahi olabilecektir. Bu da yasa hükmünün “uygulanabilirliğini” ortadan kaldıracıdır. Dahası daha evvel de belirttiğimiz üzere ve Anayasa Mahkemesinin de özenle vurguladığı gibi, kanun metninin yükümlülüğün ve buna ilişkin asli unsurların, kişiler ve idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metnlerinin ilgililerin belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini sağlayacak şekilde kaleme alınmasını gerektirmektedir. Bu noktada yeni düzenleme ile birlikte, fatura düzenleme süresi konusunda asgari 7 günlük genel süre dışında, “hangi konuda, hangi mal/hizmet türünde, hangi faaliyet konusunda, hangi satış türünde, hangi fiyat ya da tutarda olduğu belirli olmaksızın, yani öngörülmesi mümkün olmayacak” bir metin hukuk alemine girmiştir.

Daha önce de çok kez vurguladığımız gibi “fatura düzenleme süresi”, vergilendirmenin asli unsurlarını tamamlayıcı nitelikte ve ayrıca yükümlülerin vergi ödevleri ile ilgili, şekli vergi hukukundan doğan sürelerdendir ve bu niteliği ve mahiyeti ile, yükümlüler açısından önemli sonuçlar³⁴ doğurmaktadır ve süreye uyulmaması neti-

³⁴ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin, “mükellefin fatura düzenlenmemesi nedeniyle KDV ve gelir vergisi stopajı yönünden zarara uğradığı, fatura gönderilmediğinden KDV mahsubu yapamadığını, gider olarak gösterememesi nedeniyle de fazla gelir vergisi ödemek zorunda kaldığı” yönündeki çekişmeli olaya ilişkin

cesinde³⁵ cezai müeyyide (özel usulsüzlük cezası) doğurabilmektedir. Üstelik faturanın düzenlendiği gün, KDV açısından da verginin doğduğu gün olması sebebiyle yükümlülüğün ve vergilendirme sürecinin başlangıcını oluşturması bakımından önem arz etmektedir. Tüm bu tespit ve izahlar kanun metninin belirlilikten uzak olduğunu ortaya koymaktadır. Üstelik belirlilik ilkesini tamamlayan “öngörülebilirlik ilkesi” de bireylerin kanunda düzenlenmiş olan hükümleri, kendileri açısından nasıl bir sonuç doğuracağını önceden tahmin edebilecek şekilde düzenlemelerini gerektirir. Bu durum neticesinde, çalışma konumuzu oluşturan madde hükmünün bahsi geçen tüm bu ilkeleri karşılamaktan uzak olduğu aşikardır. Yapılan kanuni düzenlemedeki gibi belirsiz bir yetki verilmesi yerine, akaryakıt sektöründe yer alan mükelleflere yönelik özel bir fatura düzenleme süresinin kanunda yer alması çok daha uygun olabilirdi.

2.5. Fatura Düzenleme Süresinin Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Genel olarak fatura düzenleme süresi olan “azami 7 günün” dışında, yasanın ilgili maddesinden anlaşılamayacak şekilde, “*mal veya hizmet türü, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak*” bir ya da birden çok farklı parametreye göre, farklı fatura düzenleme sürelerinin idare tarafından belirlenebilmesini sağlayan hüküm, Anayasal vergileme ilkelerinden “eşitlik ilkesi” bakımından neyi ifade etmektedir? Ya da eşitlik ilkesini zedeler bir durum ortaya çıkar mı?

İlk olarak Anayasa bakımından eşitlik ilkesi (md.10) ve bunun vergilendirme üzerindeki anlamı üzerinde durulmasında fayda vardır. O halde, genel manasıyla yasa/kanun önünde eşitlik, kanunların getirdiği kamusal haklar ve yükümler bakımından eşitlik anlamına gelmektedir. Bu açıdan aynı durumda bulunan kişilerin kanun karşısında hak ve yüküm bakımından eşit durumda bulunması, Anayasa gereğidir.³⁶

değerlendirmelerini içeren kararı buna örnek olarak gösterilebilir (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, E:2012/1578, K: 2012/6820).

³⁵ VUK gereği, süresinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır (VUK md.231).

³⁶ Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1979, Cilt 36, Sayı 1, s.155-156.

Dolayısıyla Anayasa bakımından yasa önünde eşitlik ilkesi, her yönüyle aynı hukuksal durumda bulunanlar arasında söz konusu olabilmektedir diyebiliriz.³⁷ Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurullarla değişik uygulamalar yapılamaz.³⁸ Bu nedenle yasa önünde eşitlik, ancak “*niteliklerde benzerlik*” ve “*yasaların getirdiği kurallara uyarlık*” oranında söz konusu olabilir.³⁹ Eşitlik ilkesi ile ilgili Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatları da Anayasası'nın 10. maddesinden çıkarılan yorum temelinde, kanun önünde eşitlik formülüne dayanmaktadır. Ancak elbette yasa/kanun önünde eşitlik her vatandaşın her yönden aynı hükümlere tabii olmaları anlamına gelmemekte ve üstelik “haklı bir neden” söz konusu olduğunda bazılarının farklı hükümlere bağlı olmaları durumu, eşitlik ilkesini yine ihlal etmemektedir (maddi hukuki eşitlik). Dolayısıyla AYM içtihadındaki eşitlik ilkesi hem Anayasa'da belirtilen nedenlerle ayrımları yasaklayan özel bir ayırım yasağını (şekli hukuki eşitlik), hem de haklarda ve ödevlerde, yararlarda yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde genel bir eşit davranma ilkesini (maddi hukuki eşitlik) barındırmaktadır. Böylece, nispi eşitlik ile maddi hukuki eşitlik anlayışının benimsendiğini söylemek doğru olacaktır.⁴⁰

³⁷ “...eşitlik, her yönüyle aynı hukuksal durumda bulunanlar arasında söz konusu olabileceğinden benzer suçları işleyenlerin cezalandırılmasında, yasa önünde eşitlik ilkesinin çiğnenmiş sayılabilmesi için, eşitliği bozar gibi görülen kuralın; haklı bir nedene dayanmaması ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmamış olması gerekir (AYM Kararı, Esas Sayısı: 1985/31, Karar Sayısı: 1986/11, Karar Günü: 27/3/1986, R.G. Tarih-Sayı: 09.05.1986-19102; Esas Sayısı: 1990/5, AYM Kararı, Karar Sayısı: 1990/28, Karar Günü: 14.11.1990, R.G. Tarih-Sayı :14.03.1991-20814).

³⁸ AYM Kararı, Sayısı: 1990/28, Karar Günü: 14.11.1990, R.G. Tarih-Sayı:14.03.1991-20814.

³⁹ AYM kararı, Esas sayısı:1980/34, Karar sayısı:1980/58, Karar günü:18/11/1980, AYM Kararı, Esas sayısı:1980/20, Karar sayısı:1980/57, Karar günü:18/11/1980, Resmi Gazete tarih/sayı:18.1.1981/17224, Resmi Gazete tarih/sayı:18.1.1981/17224, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, Danıştay 10. Daire, 1996/993 E., 1999/3627 K., <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17389900&arananKelime=e%C5%9Fitlik%20ilkesi>.

⁴⁰ Burada yazar “... kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal etmemektedir” ibaresine yer vermiş olmasına rağmen, kanımız bu ihlal etmeme durumunun yalnızca maddi hukuki eşitlik açısından geçerli olduğu yönündedir. Bu sebeple çalışmamıza bilinçli olarak konulmamıştır. Gülmelek Doğanay, “Eril Yargıya Karşı Kadının Soyadı Mücadelesi Anayasa Mahkemesi Kararlarının Değerlendirilmesi”, *SAD / JSR Sosyoloji Araştırmaları Dergisi*, Cilt:18, Sayı:2, (Ekim/October 2015), s.54-55, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/117732>, (Erişim tarihi:

Bu açıklamalar çerçevesinde ilk yapılması gereken en genel tespitler şunlar olmalıdır; her kanun, kişilerin veya durumların bazı özellikler yönünden benzerlikleri ve/veya farklılıkları üzerine kuruludur. Dolayısıyla kanun yapma, kişilerin veya durumların bazı özellikler yönünden benzerlikleri ve/veya farklılıklarına dayanan sınıflandırmaları gerektirir. Yani kanun koyma söz konusu olduğunda, kişiler, şeyler ve durumlar arasında sınıflandırmalar, ayrımlar yapmak bir zorunluluktur. Kanunların “maddi hukuki eşitlik” normu açısından denetlenmelerinde sorun ise, hangi farklılaştırma veya hangi sınıflandırma türlerinin eşitlik ilkesine aykırı düşeceği hususudur. Sınıflandırmalar, haklı nedenlere dayanması ve imtiyaz oluşturmaması koşuluyla eşitlik ilkesiyle çelişmezler.⁴¹ Yine sınıflandırma ile kanuni düzenleme arasında bir bağ olmalıdır. Sınıflandırma “anlaşılabilir, gerçek ve somut bir farka” dayandırılmalıdır. Sınıflandırma kanunun amacı ile ilişkili olmalı, “amaç ile akla uygun şekilde”, “yeterli ölçüde”, yani gereği gibi ilgili olmalıdır. Sınıflandırma “nedensiz, haksız ve keyfi olmamalı”, “akla uygun, makul ve adil olmalıdır”. Eğer kanuni sınıflandırma ile amaç arasında akla uygun bir ilişki kurulabiliyor ise yapılan sınıflandırma Anayasa’ya uygundur denilebilir.⁴² Başka bir ifadeyle, eşitlik ilkesinin maddi hukuki eşitlik anlamında yasama organını bağlayıcılığı, bu ilkenin yasama veya kanun koyma yetkisinin aynı zamanda sınıflandırma veya ayırım yapma yetkisini de içerdiği dikkate alınarak yorumlanmasına bağlıdır. Yani eşitlik ilkesi, ancak eşitlik ve sınıflandırma (ya da ayırım) gereklilikleri bağdaştırılarak uygulanabilmektedir. Bu iki gerekliliğin bağdaştırılması, aynı zamanda genel eşitlik ilkesinin mutlak değil, göreceli/nisbi bir eşit davranma ilkesi veya ayırım

10.04.2021). “Haklı neden” kavramının genel bir tanımını vermek mümkün değildir. Kanundaki sınıflandırmanın haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı, ancak o kanunun somut içeriği göz önüne alınarak belirlenebilir (AYM, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf).

⁴¹ AYM, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf

⁴² Selda Çağlar, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:70, Sayı: 2012/3, s.55, ISSN:1300-9885, <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2012-3.pdf>, (Erişim: 05.04.2021).

AYM, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf.

yasağı olarak yorumlanması sonucunu doğurmaktadır.⁴³ Nihayetinde doktrinde kabul görmüş bu ilke ve ölçütler, konumuza ilişkin şöyle bir sorun tespiti yapmamıza yardımcı olacaktır:

“Tüm mükellefler için geçerli olan fatura düzenleme süresine ilişkin yasa koyucunun yer verdiği “genel düzenleme”, devamına ilave bir düzenleme getirilerek, kişilerin ya da durumların birtakım özelliklerine göre “*farklılaştırılarak sınıflandırılmaya*” çalışılmıştır. Yani genel fatura düzenleme süresini belirledikten sonra, “mal veya hizmet türü, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak” bir ya da birden çok farklı parametreye ya da kritere göre, farklı fatura düzenleme sürelerinin idare tarafından belirlenebilmesini sağlayan bir yetki verilmesi söz konusu olmuştur. İşte idareye yeni düzenleme ile, yine yeni bir genel sınıflandırma yapma yetkisi verilen hükmün “genellik ve eşitlik ilkesi” bağlamından Anayasaya uygunluk durumu nasıl değerlendirilebilir?

Öncelikle fatura düzenleme süresi ile ilgili VUK'un (Fatura Nizamı başlıklı 231. Maddesinin (5) numaralı bendi) ilgili hükmün ilk cümlesi, genel olarak tüm mükellefler/ mükellef grupları için geçerli olan, genel bir usul hukuku düzenlemesidir. Dolayısıyla Anayasa bakımından genellik ve eşitlik ilkeleri açısından değerlendirildiğinde, tüm mükellefler için geçerli olan azami 7 günlük fatura düzenleme süresi, genellik ilkesini karşıladığı gibi, eşitlik ilkesinin uzantısı niteliğindeki şekli hukuki eşitliği (yasa önünde eşitliği/ mutlak eşitliği) de doğal olarak karşılamaktadır. Yani farklı bir perspektiften bakarsak, ödenecek vergiye ulaşıncaya kadar vergilendirme süreci kapsamında izlenecek yol, yöntem ve usullerden sayılan ve vergi ödevleri ile ilgili süreler kapsamında değerlendirilebilen “fatura düzenleme” konusundaki düzenlemelerde şekli hukuki eşitliğin sağlanabilmesi için, vergi kanununun kapsadığı herkese eşit uygulanması bizatihi zorunluluktur (genellik ilkesinin gereği olarak). Dolayısıyla eklenen yeni düzenleme ile, tüm mükellefler için geçerli olan genel fatura düzenleme süresi olan “azami 7 günün” dışında, “mal veya hizmet türü, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet

⁴³ Anayasa Mahkemesi: 25/09, <https://www.mahkemeler.net/cgi-bin/kararindir.aspx?cnt=3292>, (Erişim: 05.04.2021).

türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak” bir ya da birden çok farklı parametreye göre farklı fatura düzenleme sürelerinin idare tarafından belirlenebilmesini sağlayan hüküm, kanun yoluyla mükellefi, konusu, sektörü, miktarı gibi çok sayıda parametreye bağlı belirsizlikleri ihtiva ederek “eşitlik ilkesi” temelinde “şekli hukuki eşitliği” zedeleyecek bir sonuç yaratmayabilecektir. Nitekim sözü geçen çok sayıda parametreye göre yapılacak farklılıklar neticesinde ortaya çıkacak durumda olan herkes için söz konusu düzenleme, kapsadığı herkese eşit olarak uygulandığı müddetçe bir ihlal olmayacaktır.

Elbette Anayasal düzlemde yasa koyucunun/yapıcının, sahip olduğu kişilerin veya durumların bazı özellikler yönünden benzerlikleri ve/veya farklılıklarına dayanan sınıflandırmaları yapabilmeye yetkisi gereği, tüm mükellefler için geçerli olan genel usul kuralını, kamu yararı gerekçesi ile (ve haklı neden olduğu varsayımı altında) kişiler, şeyler ve durumlar arasında sınıflandırmalar, ayrımlar yaparak farklılaştırma yoluna gidebilir ki, bahsi geçen bu yetki, eşitlik ilkesinin uzantısı olan ve nisbi eşitliği ifade eden, maddi hukuki eşitliği sağlaması varsayımı altında Anayasayı ihlal etmeyecektir. Bu açıdan VUK un ilgili maddesinde yapılan (Fatura Nizamı başlıklı 231. maddesinin (5) numaralı değişen bendi) “*mal veya hizmet türü, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak” bir ya da birden çok farklı parametreye göre, farklı fatura düzenleme sürelerinin idare tarafından belirlenebilmesine*” ilişkin eklemenin, “maddi hukuki eşitlik” açısından değerlendirilmesi, Anayasal eşitlik ilkesi bağlamında önem taşımaktadır⁴⁴. Bu noktada,

⁴⁴ Eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin bağlantısını Anayasa’nın 73. maddesinde tespit edebilmekteyiz. Yine Anayasa Mahkemesi de 73. maddede yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesini eşitlik ilkesi ile birlikte ele almakta ve değerlendirmektedir. Bir bütün olarak bakıldığında, verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir. Buradan anlaşılıyor ki, “mali güç” bir “eşitlik veya eşitsizlik ölçütü” olarak değerlendirmelerde kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergilendirmede, hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü “mali güçlerin aynılığıdır” diyebiliriz (Ayrıntılı izah için bkz. Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, <https://maliesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliesempozyumu/file/1372373051-13-turkiyemaliye-sempozyumu-pdf.pdf>, s.85, (Erişim: 05.05.2021).; Joachim Lang (Çev: Fun-

eklenen bu cümlelerin “maddi hukuki eşitlik” ilkesi açısından denetlenmesinde “hangi farklılaştırma veya hangi sınıflandırma türlerinin eşitlik ilkesine aykırı düşeceği hususuna” ilişkin sorununun cevabı, eşitlik ilkesine uygunluk/ ilkesini ihlal bakımından sonuca ulaşmamızı sağlayacaktır.

Burada da karşımıza ilk ölçüt olarak, yapılan ya da getirilen sınıflandırmanın “anlaşılabilir, gerçek ve somut bir farka” dayandırılıp dayandırılmadığı hususu çıkmaktadır. Bu açıdan baktığımızda tüm mükellefler için getirilen genel usul kuralı (genellik ilkesine uygun olarak), yasa koyucu eklenen “mal veya hizmet türü, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü

da Başaran), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, <https://maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373051-13-turkiye-maliyesempozyumu-pdf.pdf>, s.9, (Erişim: 05.05.2021); Ayrıca Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.149; Leyla Ateş, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.7-8.). Hal böyleyken genel olarak vergilendirmede “eşitlik ilkesine aykırılık ya da uygunluk” konusunda tespit ve değerlendirmenin, “mali güç” kriteri kullanılarak yapıldığı görülmektedir. Ancak mali güç kriteri, vergilendirmede eşitlik ilkesinin ancak “maddi hukuki eşitlik” kısmını karşılamaktadır. Maddi hukuki eşitlik ise, kişilere mutlak değil, nispi olarak eşit davranılmasını gerektirmektedir ve vergilendirme esnasında ya da sürecinde “fiili eşitsizliklerin” göz önünde bulundurulmasını gerekli kılar (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.148) ki, vergi adaleti sağlanabilsin. Diğer taraftan vergilendirmede eşitlik ilkesinin diğer bir kısmını da “şekli hukuki eşitlik” ilkesi oluşturmaktadır (Ayrıntılar için bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.148; Leyla Ateş, s.88-89; Mualla Öncel ve Diğerleri, Vergi Hukuku, s.40-41; Oytun Canyaş ve İ. Erdem Seçilmiş, “Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi* (C.XV, S I, 2013), s.277. Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2013/23, K.2013/123, T.31.10.2013, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140315-17.pdf>) ki, bu alt ilke, yasaların genel ve soyut nitelikli olmasını ifade eder ve Anayasası'nın 10. maddesinin 4. fıkrasında ifade edilen ve hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamayacağını belirten hüküm şekli hukuki eşitliği vurgulamaktadır (Oytun Canyaş ve İ. Erdem Seçilmiş, s.275.). Diğer bir ifadeyle, söz konusu bu ilke, vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıklarını da göz önüne alarak vergilendirilmesi anlamına gelmektedir (Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.148.). Kısaca ifade etmek gerekirse şekli hukuki eşitlik, kanunların genel ve soyut nitelik taşımasına ve kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasına dayanırken; maddi hukuki eşitlik, şekli eşitliğin ötesinde, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarında ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu içermektedir (Ozan Ergül, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Türkiye Barolar Birliği Yayınları:236, Ankara, 29-30 Eylül 2012, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/468.pdf>, s.236. Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf).

ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak” bir ya da birden çok farklı parametreye göre, farklı fatura düzenleme sürelerinin idare tarafından belirlenebilmesine yetki verilmesi” şeklindeki cümle ile sınıflandırılmaya ya da farklılaştırılmaya çalışılmıştır. Ancak eklenen bu cümle ile genel olarak tüm mükellefler için geçerli olan usule ilişkin bir kural, “belirsiz konu, tür, miktar, mükellef, faaliyet, sektör, fiyat” parametresi ile, belirsiz bir sınıflandırma yapılmak suretiyle, anlaşılabilirlikten uzak, gerçek ve somut bir farka dayanmayan, neredeyse genel düzenlemeyi dahi kısıtlayabilecek mahiyette geniş ve belirsiz parametrede bir düzenleme yapma yetkisini idareye (Hazine ve Maliye Bakanlığı’na) vermektedir.

Yeni düzenleme ile yapılan sınıflandırmanın yine maddi hukuki eşitlik açısından Anayasaya uygunluğuna ilişkin değerlendirmesinde kullanacağımız ikinci ölçüt, söz konusu maddeye eklenen cümledeki sınıflandırmanın kanunun amacı ile ilişkili olup olmadığı, yani “amaç ile akla uygun şekilde”, “yeterli ölçüde”, yani gereği gibi ilgili olup olmadığı” belirlemesinin ortaya koyulmasını gerekli kılmaktadır. Bu noktada bu “ilişki ya da ilgiliyi” kurabilmemiz için yapmamız gereken kıyaslama ve tespitler, VUK’a eklenen yeni hükmün içeriği yani lafzı ile yine yeni hükmün hangi amaç ya da gerekçe ile getirildiği hususundaki açıklamalar üzerinden olacaktır. Kanunun genel gerekçesinde “akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele amacıyla” düzenlendiği açıkça belirtilmektedir. Yine eklenen maddenin gerekçesinde de “vergi güvenliğini sağlamak ve kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele etmek amacı” ile bu yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verildiği belirtilmektedir. Peki eklenen madde hükmünün lafzı nasıl kaleme alınmıştır? “Mal veya hizmet türü, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak” bir ya da birden çok farklı parametreye göre, farklı fatura düzenleme sürelerinin idare tarafından belirlenebilmesine yetki verilmesi” şeklindedir. Görüldüğü üzere, kanun maddesinde yer alan cümle ile, kanunun genel gerekçesi olan “akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele amacı” ve madde gerekçesi olan “vergi güvenliğini sağlamak ve kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele etmek amacı” arasında herhangi bir ilişki kurmak mümkün görünmemektedir. Yani kanuna eklenen madde hükmünün, maddenin getiriliş amacı ile ilgisini kurmak ya da bağdaştırmak son derece güçtür. Öyle ki madde hükmünün muhteviyatı, getiriliş amacını açıklayan kanun ve madde

gerekçelerinden çok fazla geniş bir yetkiyi idareye bırakmaktadır. Bu noktada yasa koyucu/yapıcı, örneğin, kanun gerekçesinde belirtildiği gibi, kanun maddesinde açıkça “akaryakıt sektöründe farklı bir fatura düzenleme süresi belirleme yetkisini (Cumhurbaşkanına) idareye vereceği bir düzenleme kaleme almış olsa idi, sınırlandırmasında “amaç ile ilgi” kurulabilirdi (üstelik belirlilik ilkesi açısından da ihlal ortadan kalkardı). Oysa kanun maddesinin konuluş amacını aşan nitelikte bir yetkinin idareye verilmesi durumu söz konusu olup, bu durum maddi hukuki eşitliğin sağlanmasında aranan ikinci ölçütü de karşılamamaktadır. Tespitimize yarayacak üçüncü ölçüt ise, kanun hükmünde sınıflandırma “nedensiz, haksız ve keyfi olmamalı”, “akla uygun, makul ve adil olmalıdır”. Eğer kanuni sınıflandırma ile amaç arasında akla uygun bir ilişki kurulabiliyor ise yapılan sınıflandırma Anayasa’ya uygundur denilebilir. Yukarıda bahsettiğimiz açıklamalar ve gerekçe, bu ölçüt açısından da geçerlidir diyebiliriz. Ayrıca madde hükmünde belirsiz sayıda parametreye bağlı değişiklik ile algoritmalar kurma yetkisi idareye verilmiştir ki, bu belirsizlikler keyfi düzenlemelere neden olabileceği gibi, uygulamada belki haksızlıklar ortaya da çıkarabilir ve verilen bu haddini aşan yetki için “makul ve uygun” olma durumu da ortadan kalkma tehlikesi içindedir diyebiliriz.⁴⁵

SONUÇ

“Süreler” konusu, hukuk dallarında önemli düzenlemeler arasındadır. Vergi hukuku açısından da temel konulardan biri olan ve kanunilik ilkesi bağlamında kanun yolu ile belirlenmesi esas olan süreler, öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine bağlı olarak hukuk devleti açısından kanunlarda açık olarak tespit edilmesi gereken konulardan biridir. Mükelleflerin uymakla yükümlü oldukları ödevlerine ilişkin de pek çok süre düzenlemesi ekseriyetle kanun yolu ile belirlenmiştir. VUK’un 14. maddesinde de sürelerin kanun ile belirlenmesi hususunun esas olduğu açık şekilde hüküm altına alınmıştır.

⁴⁵ Tüm bu değerlendirme ve tespitlerimiz dışında, çalışma konumuzun eşitlik ilkesi bağlamında değerlendirilmesinde ele alabileceğimiz pek çok kriter/ölçüt ve konu olduğunu ve fakat bunların başka bir çalışmanın konusunu oluşturacak kadar geniş içerikte olduğundan burada yer vermeyi tercih etmediğimizi belirtmek isteriz.

Fatura düzenleme süresine ilişkin değişikliği de içinde barındıran 7318 sayılı Kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığına fatura düzenleme süresi ile ilgili olarak önemli bir yetki verilmiştir. Kanun değişikliğinin genel gerekçesinde, Türk Vergi Hukukunda öteden beri bilinen ve varlığı devam eden “akaryakıt kaçakçılığı” ve “kayıt dışı ekonomi” ile mücadele amacı ile, söz konusu yetkinin verildiği ifade edilmektedir. Bu sorunun varlığına istinaden yapılan düzenlemelerin gereksiz olduğunu iddia etmek mümkün değildir. Ancak bu niyetle yapılan fatura düzenleme süresinin sınırlarının çok geniş olduğu ve zaman içinde keyfi durumlara da neden olabileceği dikkat çekicidir.⁴⁶

Vergi hukukunda sürelerin vergilendirmede kanunilik ilkesi bağlamındaki konumu ve diğer yandan öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelere bağlı olarak hukuk devleti açısından önemi dikkate alındığında verilen yetkinin geniş olduğu kabul edilmelidir. Diğer yandan buna paralel olarak, VUK’un 14. maddesinde de sürelerin kanun ile belirlenmesi hususunun esas olduğu açık şekilde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı madde kapsamında kanunda bir süre belirlenmişse, idarenin süre belirleme yetkisine sahip olmayacağı da açıktır. Ancak 7318 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile birlikte çelişkili bir durum yaratılmıştır. Yapılan değişiklik sonrası VUK’un 231. maddesinde hem bir ana kural yer almakta, hem de bu ana kuralın istisnasına yer verilmektedir. Farklı bir deyişle maddede lafzi olarak “fatura en fazla yedi gün içinde düzenlenir” ifadesi açık bir emir içerirken, ardından getirilen düzenleme ile üstelik de Bakanlık, bu yetkiyi “kısaltabilir” ifadesine yer verilmektedir. Kanun’un emrettiğinin tebliğ düzenlemesi ile esnetilmesine olanak tanınması söz konusudur. Dolayısıyla verilen yetkinin hem anayasal açıdan konumu tartışmalıdır hem de uygulamayı daha karmaşık hale getirebilme olasılığı yüksektir.

⁴⁶ Nitekim Plan ve Bütçe Komisyonu’nda bu durum, “7 günlük fatura düzenleme süresini indirme ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirme konusunda, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin olumlu bulunduğu ve fakat bu yetkinin oldukça geniş tutulduğu, bu nedenle de söz konusu yetkinin sadece akaryakıt sektörünü kapsayacak şekilde sınırlandırılmasının, vergi sisteminde öngörülebilirlik açısından gerekli olduğu” şeklinde ifade edilmiştir (Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s.15.) Bu tespit karşısında Komisyon’da, “7 günlük fatura düzenleme süresini indirme ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmesine ilişkin düzenlemenin verginin kanuniliği ve vergi sisteminin öngörülebilirliği ilkelere aykırılık teşkil etmediği” ifade edilmiştir.

Verilen yetki, sürenin “kısıtlanabilmesine” ya da “mal satışı veya hizmet ifası sırasında düzenlenebilmesine” imkân vermektedir. Dolayısıyla kanun, idare tarafından sürenin artırılmasına olanak tanımıştır. Düzenleme kapsamında verilen yetkilerin kullanımı kısa vadede genel gerekçeye uygun olarak akaryakıt sektöründe gerçekleşebilir. Ancak ne var ki tecrübeler göstermektedir ki, bu tür yetkiler zaman geçtikçe sıklıkla kullanılmaya başlanmakta ve farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır⁴⁷. Dolayısıyla orta ve uzun vadede farklı fatura düzenleme sürelerinin ortaya çıkması mümkün görülmektedir. Üstelik bu süreler konjoktüre göre sürekli bir değişim de geçirebilir. Bu durum öngörülebilirlik ve belirlilik açısından büyük bir sorun yaratma potansiyeline sahip olmakla birlikte, yasallık ilkesine de aykırı bir durum ortaya çıkarır. Dolayısıyla bu yetki, amacını aşabilecek anayasal açıdan tartışmalı bir yetki konumundadır.

Bir diğer husus da fatura düzenleme süresindeki bu geniş yetkinin kullanılmasının kayıt dışı ekonomi ya da akaryakıt kaçakçılığı ile etkin mücadele edilebilmesine ne kadar katkı sağlayacağıının da tartışmalı olmasıdır. Diğer bir ifadeyle sürelerin kısıtlanması ile kayıt dışında kalan, zaten faturalandırılmayan işlemlerin kayıt altına alınacağını amaçlamak da pek makul görünmemektedir.

Kaynakça

Kitaplar

- Ateş Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- Bıyan Özgür, Mali Hukuk Açısından Mücbir Sebep, Legal Yayınları, İstanbul, 2020.
- Çağan Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- Çağan Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Ergül Ozan, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 236, Ankara, 29-30 Eylül, 2012.
- Erginay Akif, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.
- Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 12 Levha Yayınları, Temmuz 2008.
- Kaneti Selim, Ekmekçi Esra, Güneş Gülsen, Kaşıkçı Mustafa, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, 23.b. Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

⁴⁷ Örneğin KDV'nin 9. maddesinden yola çıkılarak uygulanan “tevkifat yöntemi” de günümüzde zamanla genişletilmesinden dolayı karışık bir duruma bürünmüştür.

Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Vergi Hukuku, 12.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2021.

Makaleler

Canyaş Oytun, Seçilmiş, İ. Erdem. (2013), "Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C.XV, S I)*, 301-315.

Çağlar Selda, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu, *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 2012, ss.43-86.

Doğanay Gülmenek "Eril Yargıya Karşı Kadının Soyadı Mücadelesi Anayasa Mahkemesi Kararlarının Değerlendirilmesi", *SAD / JSR Sosyoloji Araştırmaları Dergisi / Journal of Sociological Research*, 2015, Cilt:18, Sayı:2, (Ekim/October), ss.46-107.

Gülçür Abdülkadir, "AHİM ve Türk Anayasa Mahkemesinin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2018, Cilt:24, Sayı:1, ss.149-175.

Gerçek Adnan, Bakar Feride, Mercimek Fulya, Çakır Erdem Utku, Asa Semih, "Ver-gilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, AÜHFD, 63 (1), ss.81-130.

Kumrulu Ahmet "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1979, Cilt 36, Sayı 1, ss.147-162.

Lang Joachim, (Çev: Funda Başaran), "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, <https://maliesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliesempozyumu/file/1372373051-13-turkiye-maliye-empozyumu-pdf.pdf>, (Erişim tarihi: 15.06.2021).

Soydan Billur Yaltı, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, <https://maliesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliesempozyumu/file/1372373051-13-turkiye-maliye-empozyumu-pdf.pdf>, (Erişim tarihi: 15.06.2021).

Şenyüz Doğan, "Vergi İncelemede Zaman Bakımından Yetki", *TAAD*, 2020, Yıl:11, Sayı:43 (Temmuz).

Şişman Gülden, "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, Cilt 65, Sayı:4, ss.2423-2444.

Mahkeme Kararları

TBMM, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Sıra Sayısı:260, s. 7-8, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss260.pdf>, (Erişim tarihi: 03.05.2021).

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, RG, 17863/09.11.1982, (mükerrer).

AYM, E.2004/14, K.2004/84, RG. 22.10.2005 – 25974, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 10.06.2021).

AYM, E. 2014/183, K.2015/122, R.G. 13.01.2016-29592, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 11.06.2021).

AYM E.1989/6, K.1989/42, 07/11/1989 RG tarihli kararı, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 11.06.2021).

- AYM, E.1977/109, K.1977/131, R.G. 08.03.1978- 16222; AYM, E.1976/54, K.1977/8, R.G. 08.05.1977-15931, AYM, E.1986/20, K.1987/9, R.G. 28.05.1987 -19473, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, (Erişim: 10.06.2021).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E: 2020/992, K: 2021/160, <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=647637300&arananKelime=yurtta%C5%9F1%C4%B1k%20g%C3%B6revi>.
- AYM, E: 2018/104, K:2020/39, R.G.27/11/2020 - 31317; AYM, E: 2019/53, K: 2019/75, R.G.12/11/2019-30946.
- AYM, E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019; AYM E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; AYM, E.2020/15, K.2020/78, 24/12/2020, R.G.25/04/2021-31468.
- AYM, E.2017/21, K.2020/77,24/12/2020, R.G. 08/04/2021-31448.
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E:2020/7766, K:2021/4217, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E:2021/764, K:2021/7863, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>); AYM, E: 2014/183, K: 2015/122, R.G. 13.01.2016 - 29592
- AYM, E:2019/53, K:2019/75, R.G.12/11/2019-30946.
- AYM E:2020/15, K:2020/78, R.G. 28/4/2021-31468.
- AYM, E:2020/15, K: 2020/78, R.G. 28/4/2021-31468; AYM, E: 2019/106, K:2019/100, R.G. 14/2/2020 - 31039.
- AYM, E: 2006/124, K: 2009/146, R.G. 08.01.2010-27456; AYM, E: 2004/14, K: 2004/84, R.G. 22.10.2005- 25974.
- AYM, E: 1996/49, K: 1996/46, R.G. 02.12.2000-24248; AYM, E: 2010/62, K: 2011/175, R.G. 19.05.2012-28297; AYM, E: 2003/33, K: 2004/101, R.G. 02.03.2005 - 25743 (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>),
- Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, E:2012/1578, K: 2012/6820.
- AYM Kararı, Esas Sayısı: 1985/31, Karar Sayısı: 1986/11, Karar Günü: 27/3/1986, R.G. Tarih-Sayı:09.05.1986-19102; Esas Sayısı: 1990/5, AYM Kararı, Karar Sayısı: 1990/28, Karar Günü: 14.11.1990, R.G. Tarih-Sayı:14.03.1991-20814.
- AYM Kararı, Sayısı: 1990/28, Karar Günü: 14.11.1990, R.G. Tarih-Sayı:14.03.1991-20814.
- AYM kararı, Esas sayısı:1980/34, Karar sayısı:1980/58, Karar günü:18/11/1980, AYM Kararı, Esas sayısı:1980/20, Karar sayısı:1980/57, Karar günü:18/11/1980, Resmî Gazete tarih/sayı:18.1.1981/17224, Resmî Gazete tarih/sayı:18.1.1981/17224, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>, Danıştay 10. Daire, 1996/993 E., 1999/3627 K., <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17389900&arananKelime=e%C5%9Fitlik%20ilkesi>.
- AYM, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf.
- AYM, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf
- AYM, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf.
- AYM, E. 2013/23, K.2013/123, T.31.10.2013, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140315-17.pdf>.)
- AYM, E. 2017/124, K. 2018/9, https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Basvuru_Karari/2018-9.pdf).