

İstanbul, 08.01.2010

Mükelleflerin Devreden Yatırım İndirimi Hakkını Ortadan Kaldıran GVK'nun Geçici 69. Maddesinin Birinci Fıkrasındaki Süre Kısıtlaması Hükümünü İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı Yayınlandı.

DUYURU NO:2010/06

08 Ocak 2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve 2009/144 sayılı kararında

- GVK'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasında yer alan ve devreden yatırım indirimi hakkının 2008 sene sonu itibariyle sonlanacağına ilişkin hüküm ile,
- 5479 sayılı kanunun 15. maddesinin ikinci bendinde yer alan ve yatırım indirimi uygulamasının 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 08.04.2006 tarihinde yürürlükten kaldırıldığını belirten hükmü,

iptal edilmiştir.

Buna göre;

- Mükelleflerin 01.01.2009 tarihi itibariyle önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi olarak hesapladıkları ve 2009 takvim yılı kazançlarından indirim konusu yapamadıkları yatırım indirimi tutarlarını 2009 takvim yılının 4. geçici vergi beyan döneminde (özel hesap dönemi uygulayanlarda ait olduğu geçici vergi dönemi) indirim konusu yapmaları mümkündür.
- Mükelleflerin 01.01.2006-.08.04.2006 tarihleri arasında GVK'nun 19. maddesi kapsamında yapmış olduğu yeni yatırım harcamalarına yönelik olarak hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını da (%40 oranında) ilk verecekleri geçici vergi beyannamesinde indirim olarak kullanmaları imkan dahilindedir.
- Mükelleflerin indirim hakkını kullanmaları sırasında GVK'nun geçici 69. maddesinde yer alan vergilendirmeye ilişkin kurullarında dikkate almaları gerekmektedir.

Bilgilerinize sunulur.

Arkan & Ergin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

08 Ocak 2010 Tarihli Resmi Gazete
Sayı: 27456

Esas Sayısı : 2006/95
Karar Sayısı : 2009/144
Karar Günü : 15.10.2009

İPTAL DAVASINI AÇAN : Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyeleri Ali TOPUZ, Haluk KOÇ ile birlikte 116 Milletvekili
(Esas Sayısı: 2006/95)

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURANLAR :

- 1- Denizli Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2007/70)
- 2- Konya Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2007/101)
- 3- Danıştay Dördüncü Dairesi (Esas Sayısı: 2008/67)
- 4- Ankara İkinci Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2008/69)
- 5- Sakarya Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2009/14)
- 6- İstanbul Onbirinci Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2009/60)

DAVA ve İTİRAZLARIN KONUSU :

30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un:

A- 1. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası %35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden,

B- 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan;

- 1- "... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ..." ibaresinin,
- 2- "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin,

C- 15. maddesinin;

- 1- (1) numaralı bendinin, "ücret gelirleri" yönünden,
- 2- (2) numaralı bendindeki "2" rakamının,

Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı saviyla iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemidir.

I- İPTAL DAVASI VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İLE İTİRAZ BAŞVURULARININ GEREKÇELERİ

A- İptal ve Yürürlüğün Durdurulması İstemlerini İçeren Dava Dilekçesinin Gerekçe Bölümü

Söyledir:

"III. GEREKÇE

1) 30.03.2006 Tarih ve 5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 1 inci Maddesi ile Değiştirilen 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü Maddesinde "40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL," ifadesinden Sonra Gelen "fazlası % 35 oranında" İbaresinin Anayasaya Aykırılığı

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulaması sona erdirilmiştir. Yeni tarife, eskisi ile kıyaslamalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

2005 VE 2006 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

2005 YILI TARİFESİ				2006 YILI TARİFESİ			
	ÜCRET GELİRLERİ (YTL)	%	ÜCRET DIŞI GELİRLER (YTL)	%	ÜCRET GELİRLERİ DAHİL (YTL)	%	
1	0 – 6600	15	0 – 6600	20	0 – 7000	15	
2	6600 – 15000	20	6600 – 15000	25	7000 – 18000	20	
3	15000 – 30000	25	15000 – 30000	30	18000 – 40000	27	
4	30000 – 78000	30	30000 – 78000	35	40000 – FAZLASI	35	
5	78000 – FAZLASI	35	78000 – FAZLASI	40			

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile yapılan yeni düzenlemeye göre;

- Ücretlilerin dışındaki kesimin, başlangıç vergi oranı % 20'den % 15'e düşürülmüştür.
- Ücretlilerde, oran indirimi yapılmamıştır. Başlangıç yine % 15'dir.

- Değişiklikten önce ücretlilerin, yıllık 78000 YTL'yi aşan gelirleri % 35 oranında, bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendiriyordu.

- Yeni tarifede 40000 YTL'yi aşan gelirlerin % 35 oranında vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu durumda, ücretlilerde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisinin artırıldığı açıktır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Yasası'nın 31 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde gayrisafi ücret tutarından indirim konusu yapılan özel indirim uygulaması, anılan maddede 4842 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan bu son düzenleme ile de ücretlilerin gelir vergisi artırılarak vergi yükünün, adaletli ve dengeli dağıtılması ve vergide eşitlik ilkeleri zedelenmiştir.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını; başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını öngörür. Bu durumda, Anayasada ifade edilen verginin "malî güce göre ödenmesi", ilkesi, "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte, vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gerekli kılar ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesi ile gerçekleşebilir.

Anayasa Mahkemesinin 18.07.1995 gün ve E.1994/91, K.1995/34 sayılı kararında aynen şöyle denilmiştir:

"Anayasanın "Vergi ödevi" başlıklı 73 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilerek verginin "genel olması", "malî güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere" alınması amaçlanmıştır.

Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. "Malî güç", Anayasada tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.

73 üncü maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır."

İptali istenen ibare ile ücretlilerin vergi yükü, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı ilkesine aykırı olarak artırıldığından Anayasanın 73 üncü maddesine aykırı düşmektedir.

Öte yandan, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 15 inci maddesinin (1) numaralı bendinde, bu Kanunun 1 inci maddesinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır. Diğer bir anlatımla, ücretlilerin vergi yükü geriye dönük artırılmakta, kazanılmış hakları ortadan kaldırılmaktadır. Böyle bir düzenleme, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, "hukuki güvenlik" ve "hukuki istikrar" ilkelerine de aykırıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Bu bakımdan, iptali istenen düzenlemenin, dilekçemizde "Gerekçe" bölümünde aşağıda (2) numaralı başlık altında etraflıca belirtilen nedenlerle Anayasanın 2 nci maddesinde ifade edilen hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği açıktır.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa. 24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 1 inci maddesi ile değiştirilen 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde "40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL," ifadesinden sonra gelen "fazlası % 35 oranında" ibaresi, Anayasanın 2 nci, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

2) 30.03.2006 Tarih ve 5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü Maddesi ile 193 Sayılı Kanuna Eklenen, Geçici Madde 69'un Birinci Fıkrasının Son Cümlesindeki "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresinin Anayasaya Aykırılığı

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanununun 2 nci maddesi ile, ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnasını öngören 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

İptali istenen düzenleme ile, kazanılmış yatırım indirimi hakkı olanlara üç yıl süre tanınmış, diğer bir anlatımla indirilemeyen yatırım indiriminin 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilmesi mümkün kılınmış, sonraki yıllarda indirim imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Ancak, yatırım indirimi istisnasının uygulanmasına ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasında,

"1. Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından <<yatırım indirimi>> istisnası olarak indirim konusu yaparlar.

Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanır."

hükmüne yer verildikten sonra 2 numaralı fıkrasının birinci bendinde de aynen şöyle denilmiştir:

"2. Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur."

Görüldüğü üzere indirilecek tutara ulaşıncaya kadar yatırım indirimi istisnasının uygulanması, yatırımcı için kazanılmış bir haktır. İptali istenen söz konusu düzenleme ile kazanılmış haklar ortadan kaldırılmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında belirtildiği gibi, hukuk devletinin temel unsurları arasında "kazanılmış haklara saygı" yer almaktadır. Sosyal hukuk devleti, toplum ve çalışma yaşamında adalete ve eşitliğe dayalı bir hukuk düzeni kurmak durumundadır. Böyle bir hukuk düzeni ise, her alanda olduğu gibi, sosyal güvenliğe ilişkin düzenlemelerde de, eşitlik, hukuk istikrarı, hukuk güvenliği ve kazanılmış hakların korunması ilkelerinin gözetilmesini zorunlu kılmaktadır.

Hukuk devleti, kazanılmış hakları korumakta duyarlı davranarak hukukun temel ilkelerine bağlılığını kanıtlar. Hukuk devleti, aynı zamanda bireylerin haksızlıktan korunmasını ve mutluluğunu amaç edinir. Hukuk devletinin temel öğelerinden biri de güvenilirliktir. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur.

Kazanılmış hakları ortadan kaldırıcı nitelikte sonuçlara yol açan yorumlar Anayasanın 2 nci maddesinde açıklanan "Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir" hükmüne aykırılık oluşturacağı gibi, toplumsal kararlılığı ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırır; belirsizlik ortamına neden olur ve kabul edilemez.

Yalnız iç hukukta değil, uluslararası hukukta da benimsenen "kazanılmış hakların korunması" önceki hukuksal durumun, belirlenmiş yapının, kurumun geçerliliğini sürdürmesidir. Yukarıda açıklandığı üzere, yatırım indirimi istisnası uygulanmasındaki 5479 sayılı Kanundan önceki yapı; istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanması ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunmasıdır. İptali istenen düzenlemeye göre ise, üç yılda indirilemeyen yatırım indirimi ortadan kalkacak, daha net bir ifade ile bu konudaki kazanılmış hak gasp edilecektir. Bu nedenle, söz konusu düzenleme hukuk devleti ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 2 nci maddesine açıkça aykırıdır.

Gelir Vergisi Kanununun anılan maddelerine göre geçmişte yatırım harcaması yapan ve hatta bu maksatla yatırım teşvik belgesi olarak yatırım indiriminden yararlanmaya hak kazananlar, bu müessesenin öngördüğü bir statü içerisine girerler ve yatırım indirim müessesesinden yatırım harcamalarından doğan indirim hakkını tamamen kullanmaya hak kazanırlar. Yatırım bazen çok küçük tutarlı ve hemen indirimden yararlanabilecek nitelikte olabildiği gibi, bazen baraj yatırımı gibi yıllar süren veya gemi yatırımı gibi birkaç yılda indirim mümkün olmayan bir yatırım da olabilir.

Birçok mükellef 31.12.2005 tarihi itibarıyla bu müesseseye inanarak ve güvenerek yatırım yapmış, akreditife konu yatırım mallarını gümrükten çekmiş, yatırımını realize etmiştir.

Bu müessese, potansiyel yatırımcıları yatırıma yönlendirmeyi amaçlayan bir teşvik müessesesidir. Hükümet, bu teşviki uygulamayı öngörmeyebilir. Bu hükümetlerin izlediği maliye politikaları ile ilgilidir. Ancak bu, hükümetlere ilerisi için kaldırma sebebi olabilir. Yoksa izlenen maliye veya vergi politikası, geçmişte bu statüye giren, söz konusu indirim hakkından yararlanmaya hak kazananların, bu haklarının süre ile kısıtlanarak ellerinden alınmasına sebep ve gerekçe olamaz.

Yatırım harcamalarının indiriminin süre ile kısıtlanması ve bu süre içerisinde indirim haklarını kullanamayanların bu haklarının kaldırılması, geçmişe etkili bir uygulama ihdas ettiği gibi, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, "hukuki güvenlik" ve "hukuki istikrar" ilkelerine de aykırıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir. Yatırımcılar, bu müesseseyi de dikkate alarak hazırladıkları fizibilite etüdüleri ve zamanın yürürlükteki mevzuat hükümlerine dayanarak yatırım kararlarını almışlar ve yaşama geçirmişlerdir. Şimdi onların yatırım zamanında tabi oldukları hukuk kuralları ile kazanılmış indirim hakları, sonradan ve önceden bilinebilmesi olanaksız bir hükümlerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlandırmanın, 2005 ve önceki yıllarda yatırım yapanlar için bir sürpriz niteliği taşıdığı ise açıktır. Oysa hukuk devletleri, vatandaşlarına sürpriz yapmayan devletlerdir.

Nitekim Maliye Bakanlığının yasal danışma organı olan Vergi Konseyi dahi, maddeyi Anayasaya aykırı bulmuş ve durumu bir yazı ile Bakanlığa iletmıştır. (Bu yazının tam metni için bkz. Şükrü KIZILOĞLU, "Zirvede yatırım İndirimi Çatlağı", Hürriyet, 22.03.2006)

Bu bakımdan, iptali istenen düzenlemenin Anayasanın 2 nci maddesinde ifade edilen hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceği açıktır.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa. 24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen, Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının son cümlesindeki "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresi Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

3) 30.03.2006 Tarih ve 5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 15 inci Maddesinin (2) Numaralı Bendindeki (2) Rakamının Anayasaya Aykırılığı

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 15 inci maddesinin iptali istenen düzenlemesi ile ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnasını öngören 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

01.01.2006 tarihinde yatırım yapmakta olanlar ve 1 Ocak 2006'dan itibaren 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar da yatırım harcaması yapacak olanların hukuk güvenliği ilkesi gereği yatırım indiriminden yararlanması gerekirken iptali istenen düzenleme ile, geriye dönük olarak yatırım indiriminden yararlanamayacaklardır.

Yapılan söz konusu düzenleme ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmakta, yani 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 2 nci maddesi hükmü geriye dönük uygulanmaktadır.

Hukuk Devleti'nin temel özelliği, ülkesindeki tüm insanlara hukuki güvence sağlamasıdır. Bunun koşulu ise kanunların geriye yürümemesidir.

Hukuk devletinin bir gereği olan aleyhteki <<kanunların geriye>> yürümezliği ilkesi, vergi hukukunda Türk doktrininin hiç duraksamadan, ittifakla kabul ettiği bir ilkedir.

Nitekim Prof. Dr. Özhan Ulutaş'a göre; "Hukukun temel ilkelerinden olan kanunların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, Anayasamızda yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle beraber, vergi hukukunda da esas olarak geçerliliğini korur." Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumru ve Prof. Dr. Nami Çağın ise Vergi Hukuku isimli ortak eserlerinde aynen şöyle demektedirler:

"Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur."

Hukuk devletinden yana olan tüm hukukçuların savunduğu geriye yürümezlik ilkesi, Danıştay tarafından da hiçbir duraksamaya meydan vermeyecek şekilde benimsenmiştir. Nitekim Danıştay, bir içtihadı birleştirme kararında geriye yürümeye müsaade etmemiştir: Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vuku döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez. (Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı, E.1988/5, K.1989/3, T.03.07.1989)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 09.04.1993 tarihli (E.1992/299, K.1993/63) kararı da aynı yöndedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararında da açıkça ve haklı olarak belirtildiği gibi cari yılın ikinci yarısında yapılan bir düzenleme, mükellefin aleyhine olarak yılın ilk yarısını da etkiliyorsa artık hukuki güvenlikten bahsedilemez.

Anayasa Mahkemesinin 23.02.2001 gün ve E.1999/42, K.2001/41 sayılı kararında,

"Anayasanın 2 nci maddesinde, Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasakoyucu, yasaların yalnız Anayasaya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür." denilmiştir.

"Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, Geçici Madde 27, yürürlüğe girdiği tarihten önceki (1 Ocak 2006 tarihinden önceki) dönemlere ilişkin olarak düzenleme getirmiş olduğundan anılan ilkeye ve dolayısıyla Anayasanın 2 nci maddesine açıkça aykırı düşmektedir.

Öte yandan, 01.01.2006 tarihinde yatırım yapmakta olanların ve 1 Ocak 2006'dan itibaren 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar da yatırım harcaması yapacak olanların, yatırım indirimi istinasından yararlanmaları bunların kazanılmış haklarıdır. Bu nedenle de iptali istenen düzenleme, yukarıda "Gereğe" bölümünde (2) numaralı başlık altında etraflıca açıklanan nedenlerle de Anayasanın 2 nci maddesine aykırı düşmektedir.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa. 24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 15 inci maddesinin (2) numaralı Bendindeki (2) rakamı kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile bağdaşmayan geriye dönük düzenleme getirdiğinden Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

İptali istenen kurallar Anayasa hükümlerine açıkça aykırı olduğu gibi bu kurallar; mali güce göre vergilendirme, kanun önünde eşitlik, hukuk güvenliği ilkelerini zedeleyen, kazanılmış hakları ortadan kaldıran nitelikte sonuçlara yol açarak toplumsal kararlılığı ve hukuksal güvenceyi ortadan kaldırdığı için uygulanmaları halinde sonradan giderilmesi güç ya da olanaksız durum ve zararların doğabileceği açıktır.

Öte yandan, Anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedeleneşinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağına duraksama bulunmamaktadır.

Arz ve izah olunan nedenlerle, söz konusu hükümler hakkında yürürlüklerinin durdurulması da istenerek iptal davası açılmıştır.

V. SONUÇ VE İSTEM

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun;

1) 1 inci maddesi ile değiştirilen 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde "40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL," ifadesinden sonra gelen "fazlası % 35 oranında" ibaresinin, Anayasanın 2 nci, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

2) 3 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen, Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının son cümlesindeki "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresinin, Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olduğundan,

3) 15 inci maddesinin (2) numaralı Bendindeki (2) rakamının, Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olduğundan,

iptallerine ve uygulanmaları halinde sonradan giderilmesi güç yada olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz."

B- İtiraz Başvurularının Gerekçeleri Şöyledir:

1- E.2007/70 ve E.2008/69 Sayılı İtiraz Başvurularının Gerekçeleri Özetle Şöyledir:

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğe sahip olduğu devlettir. Hukuk güvenliği ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını, buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Hukuk güvenliği ilkesinin en önemli koşullarından biri kanunların geriye yürümezliğidir. Bu ilke, vergi yasalarının geçmişteki olaylara uygulanmamasını gerektirir. Mükellefler, yürürlükteki yasalara göre faaliyetlerini planladıktan sonra çıkan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması devlete ve hukuk düzenine olan güveni sarsar, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı zedeler. Mükelleflerin geriye dönük olarak yatırım indirimi istinasının kaldırılacağını bilememesi nedeniyle istisnanın gereklerini yerine getirerek yatırım yapan mükellefler açısından hak kaybı ortaya çıkar. Yatırım indiriminin kaldırılmasına ilişkin düzenlemenin yürürlüğünün geriye yürütülmesi suretiyle hukuki güvenlik ve ekonomik istikrar açısından tehlike arz eden bu durum Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık oluşturur.

2- E.2007/101 ve E.2009/60 Sayılı İtiraz Başvurularının Gerekçeleri Özetle Şöyledir:

1.1.2006 tarihinden itibaren vergi oranı indirildiği halde 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yatırım indirimi istisnası hakkında yararlanmayı tercih eden yükümlülere 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan yüksek vergi oranlarının uygulanması öngörülerek, yükümlülerin kazanılmış hak niteliğindeki yatırım indirimi istisnası hakları ortadan kaldırılmıştır. Böylece, daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanma hakkını elde eden yükümlüler gerçekte cezalandırılmış olmaktadır.

Farklı vergi oranlarının uygulanmasının hukuken kabul edilebilir haklı bir nedeni bulunmamaktadır. Yatırım indirimi istisnası yatırımları teşvik ederek ve yeni istihdam alanları yaratarak ülke ekonomisine katkıda bulunmak amacıyla getirilmiştir. Yatırım indirimi müessesesinde, indirim hakkını kullanacaklara diğer mükelleflere uygulanan vergi oranından daha yüksek vergi oranının uygulanacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Yatırım indirimi hakkından yararlanacak olan mükelleflere yüksek vergi oranının diğer mükelleflere ise indirimli vergi oranının uygulanması verginin genelliği ve eşitliği ilkesine aykırıdır. Böyle bir düzenleme, vergi oranının indirilmesiyle yatırımların artırılarak kamu yararının gerçekleştirilmesi amacına da uygun düşmez. Yatırım yapan yükümlülere belli vergi avantajı sağlanarak, yatırım yapan lehine olan uygulamanın vergi oranlarında farklılığa gidilmesi suretiyle ortadan kaldırılması düşünülemez. Bu nedenlerle kural Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırıdır.

3- E.2008/67 ve 2009/14 Sayılı İtiraz Başvurularının Gerekçeleri Özetle Şöyledir:

5479 sayılı Yasa'yla yapılan düzenlemeden önce elde edilen yatırım indiriminin yılla sınırlandırılması kazanılmış hakkın ihlaline yol açar. Vergilendirmede keyfi uygulamaların engellenmesi için verginin yasallığı ilkesiyle birlikte verginin genel, eşit, belirli ve öngörülebilir olması, geçmişe yürümemesi ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir. Yürürlükteki kurallara uygun olarak yatırım indirimi hakkı kazanan ve yatırım indirimi istisnasından indirim tutarına ulaşmaya kadar yararlanacağını bilen yükümlülerin edindiği bu hakların yılla sınırlandırılması hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmaz. Bu nedenle "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresi Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır.

II - YASA METİNLERİ

A- Dava ve İtiraz Konusu Yasa Kuralları

1- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Yasa'nın 1. maddesiyle değiştirilen ve dava konusu kuralın da yer aldığı 103. maddesi şöyledir;

" Gelir vergisine tabi gelirler;

7.000 YTL'ye kadar % 15

18.000 YTL'nin 7.000 YTL'si için 1.050 YTL, fazlası % 20

40.000 YTL'nin 18.000 YTL'si için 3.250 YTL, fazlası % 27

40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, fazlası % 35 oranında vergilendirilir."

2- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle eklenen ve dava/itiraz konusu kuralların da yer aldığı geçici 69. maddesi şöyledir;

" Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

3- 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un dava/itiraz konusu kuralların da yer aldığı 15. maddesi şöyledir;

" Bu Kanunun;

1) 1 inci maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

2) 2, 3, 11, 12, 13 ve 14 üncü maddeleri 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

3) Diğer hükümleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer."

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Dava dilekçesinde ve başvuru kararlarında Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

III - İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi içtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince 17.7.2006, 7.5.2007, 22.11.2007, 22.7.2008, 5.8.2008, 26.2.2009 ve 9.9.2009 günlerinde yapılan ilk inceleme toplantılarında dosyalarda bir eksiklik bulunmadığından için esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMLERİ

A- 2006/95 esas sayılı davanın ilk inceleme toplantısında, 30.03.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un;

1- 1. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki "40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL," ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresinin ücret gelirleri yönünden,

2- 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen, geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonundaki "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin,

3- 15. maddesinin;

a- (1) numaralı bendinin ücret gelirleri yönünden,

b- (2) numaralı bendindeki "2" rakamının,

yürürlüğünün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE, 17.7.2006 gününde

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

B- 2007/101 ve 2009/60 esas sayılı itiraz başvurularına ilişkin ilk inceleme toplantılarında, 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle eklenen Geçici Madde 69'un birinci fıkrasında yer alan "... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ..." ibaresinin yürürlüğünün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE, 22.11.2007, 9.9.2009 günlerinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

C- 2008/67 esas sayılı itiraz başvurusuna ilişkin ilk inceleme toplantısında, 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle eklenen Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının sonunda yer alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin yürürlüğünün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE, 22.7.2008 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- BİRLEŞTİRME KARARLARI

A- 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki (2) rakamının iptaline karar verilmesi istemiyle yapılan 2007/70 ve 2008/69 esas sayılı itiraz başvurularına ilişkin davaların;

B- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle eklenen Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının sonunda yer alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin iptaline karar verilmesi istemiyle yapılan 2008/67 ve 2009/14 esas sayılı itiraz başvurularına ilişkin davaların;

C- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle eklenen Geçici Madde 69'un birinci fıkrasının sonunda yer alan "... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ..." ibaresinin iptaline karar verilmesi istemiyle yapılan 2007/101 ve 2009/60 esas sayılı itiraz başvurularına ilişkin davaların;

Aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle 2006/95 esas sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esaslarının kapatılmasına, esas incelemenin 2006/95 esas sayılı dosya üzerinden yürütülmesine, 7.5.2007, 5.8.2008, 22.7.2008, 26.2.2009, 9.9.2009 ve 15.10.2009 günlerinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VI - ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçesi, başvuru kararları ve ekleri, işin esasına ilişkin raporlar, iptali istenilen yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 5479 Sayılı Yasa ile Değiştirilen 103. Maddesinde Yer Alan "40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL," İbaresinden Sonra Gelen "... fazlası % 35 oranında ..." İbaresinin Ücret Gelirleri Yönünden İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

5479 sayılı Yasa'nın 1. maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifi 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi oranlarında beş puan indirim uygulaması kaldırılmak suretiyle ücret gelirleri ile ücret dışı gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanan iki vergi tarifesi yerine, ücret gelirleri de diğer gelir unsurlarıyla aynı nitelikte kabul edilmek suretiyle, tek tarife uygulamasına geçilmiştir. Tarifedeki gelir dilimleri beşten dörde indirilmiş, gelir dilimlerinin tutarları yükseltılarak değiştirilmiştir.

Yeni tarifenin ilk iki diliminde beşer puan indirim yapılmak suretiyle, %15 ve %20 oranları getirilerek, ücret dışı gelirler önceki tarifenin ücret gelirleri oranlarıyla eşitlenmiştir. Üçüncü dilimde ücret gelirleri yönünden önceki tarifede %25 olan vergi oranı %27'ye çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %30'dan %27'ye indirilmiştir. Bu dilimde önceki tarifede 30.000 lira olan üst sınır yeni tarifede 40.000 liraya çıkarılmıştır.

Dördüncü dilimde ise ücret gelirleri yönünden önceki tarifede %30 olan vergi oranı %35'e çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %35 oranı korunmuştur. Önceki tarifede ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için %35, ücret dışı gelirlerde ise %40 olarak uygulanan vergi oranları yeni tarifede beşinci dilim kaldırılmak suretiyle, 40.000 liradan fazlası hem ücret gelirlerinde hem de ücret dışı gelirlerde aynı olmak üzere, %35 olarak belirlenmiştir.

Önceki tarifede, ilk dilimde 6.600 liraya kadar uygulanan %15 oranı yeni tarifede 7.000 liraya kadar uygulanacaktır. Bu dilimde ücretliler yönünden 400 liralık bir matrah farkı söz konusudur. İkinci dilimde önceki tarifede 6.600-15.000 arası %20 oranına tabi tutulurken yeni tarifede bu dilimin üst tutarı 18.000 lira olarak belirlenmiştir. Bu dilimde de ücretliler açısından (18.000-15.000) 3.000 liralık bir matrah farkı doğmaktadır.

Üçüncü dilimde, önceki tarifede 15.000-30.000 arası %25 oranında vergilendirilirken yeni tarifede 18.000-40.000 arası vergi oranı %27'ye çıkarılmıştır. Dolayısıyla (30.000-18.000) 12.000 lira matrah farkının bu dilimde ücretliler aleyhine vergilendirilmesi düzenlenmiştir.

Dördüncü dilimde ise 40.000 lira ve fazlası matrahın vergi oranı %35 olarak belirlenmiştir. Böylece, önceki tarifede ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için uygulanan %35 oranı, yeni tarifede 40.000 liraya çekilerek (78.000-40.000) 38.000 lira matrah farkının yine ücretliler aleyhine vergilendirilmesi öngörülmüştür.

193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde yer alan vergi tarifelerinin gelir dilim tutarları aynı Yasa'nın mükerrer 123. maddesinde yer alan kurala göre, her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle tespit edilmektedir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu bu suretle tespit edilen tutarları yüzde 50'sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

193 sayılı Yasa'nın 94. - 98. maddelerinde, ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılacağı ve yapılan kesintilerin ödemesi yapanlarca vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edileceği, vergi kesintisinin yapılması sırasında, Yasa'nın 103. ve 104. maddeleri göz önünde bulundurularak ücret gelirlerinin de artan oranlı vergi tarifesine göre yıllık olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Ücretlilerin vergilendirilmesinde aylık vergi, yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanmaktadır.

Gelir vergisi tarifesinde, dilim sayısı ve vergi oranları azaltılıp, dilimlerdeki gelir tutarları artırılmak suretiyle yapılan değişikliğin amacı, gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılıp vergi tahsilâtının artırılması olarak belirtilmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, yeni tarifeye ücretlilerde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisinin artırıldığı, böylece vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile vergide eşitlik ilkelerinin zedelendiği, vergide eşitliğin, mali gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ise ayrı oranlarda vergilendirilmesiyle gerçekleşebileceği, bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

5479 sayılı Yasa'nın 1. maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi değiştirilerek, ücretlilerde %15-20-25-30-35, diğer gelir vergisi yükümlülerinde %20-25-30-35-40 olarak uygulanan ikili tarife, dört oranlı tek tarife haline getirilmiş, gelir vergisine tabi tüm gelirlerin, %15-20-27-35 arasında değişen oranlara göre vergilendirileceği öngörülmüş, diğer gelir unsurlarıyla birlikte ücret gelirleri de dilim oranları ve tutarları değişen yeni tarifeye tabi tutulmuştur. Dava konusu kuralda gelir vergisine tabi gelirlerden, 40.000 liradan fazlasının %35 oranında vergilendirileceği belirtilmiştir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetken devlettir. Çağdaş devlet anlayışı sosyal hukuk devletinin tüm kurum ve kurullarıyla Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kılar. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmiştir.

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştirmez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir.

Dava konusu kuralın da yer aldığı yeni gelir vergisi tarifesi ile önceki tarife karşılaştırıldığında, yeni tarifenin ilk üç dilimine giren ücretlinin vergi tutarı önceki tarifeye göre daha düşük iken, %35 vergi oranlı dördüncü dilimine giren ücretlinin vergi tutarının öncekine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre yükseldiği, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Yeni tarifenin dördüncü dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırılmıştır. Ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmamıştır. Yasa koyucu vergi oranlarını belirlerken ücret geliri elde eden yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacak bir sistem getirmemiştir.

Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir.

Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez.

Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletili bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrık durumunu gözeterek, Devlet'e "adaletli bir ücret" için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki "mali güç" ilkesi ile 55. maddesindeki "adaletli bir ücret elde etme" ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, "adalet" ilkesini de zedeler.

Açıklanan nedenlerle, 193 sayılı Yasa'nın 5479 sayılı Yasa'yla değiştirilen 103. maddesinde yer alan tarifenin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ibaresinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresi, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgili görülmemiştir.

B- 193 Sayılı Yasa'nın Geçici 69. Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan "... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ..." İbaresinin İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

5479 sayılı Yasa'nın 2. maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın "Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3. maddesiyle de 193 sayılı Yasa'ya, bu indirimin kaldırılmasından sonra geçiş hükümlerini içeren, geçici 69. madde eklenmiştir. Yasa değişikliği, 8.4.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmakla birlikte geçici 69. madde, 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Geçici 69. maddeyle, 1.1.2006 tarihinden önce yatırım indirimine başlandığı halde tamamlanamayan indirimlerden, kimi ek koşullarla ve üç yıla sınırlı olmak üzere yararlanma olanağı sağlanmıştır. Madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılması durumunda, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında gelir ve kurum kazançlarının hesaplanmasında geçerli olacak vergi oranının, (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) sözcükleri kullanılmak suretiyle, 31.12.2005 tarihi itibarıyla sabitlenmesi öngörülmüştür. Başka bir anlatımla, "vergi oranına ilişkin hükümler dahil" sözcükleri kullanılmak suretiyle, yürürlükteki oranların uygulanmasına ilişkin genel hükme istisna getirilmiştir.

Madde kapsamındaki üç yıla ilişkin kazançlara uygulanacak istisna tutarlarının hesaplanmasında ve bu istisnanın kazançlardan indirilmesinde, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan düzenlemeler esas alınacaktır. Vergi oranına ilişkin hükümler de bu düzenlemeler arasındadır.

Geçici 69. madde kapsamında, hem 31.12.2005 tarihi itibarıyla indirilememiş yatırım indirimi istisnası tutarlarının hem de daha önce başlanmış yatırımlarla ilgili olarak 1.1.2006 tarihinden sonra yapılacak yatırım harcamalarının beyan edilen kazançtan indirilmesi yükümlülerin tercihlerine bırakılmıştır. Yükümlüler bilanço ve kârlılık durumuna göre yapacakları hesaplamalar sonunda oluşan vergi yükünün ağırlığına göre yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih etmeyerek o yılda yürürlükte olan vergi oranına göre vergilendirilmeye kendileri karar verebileceklerdir.

1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, gelir vergisi oranları 5479 sayılı Yasa'yla indirilmek suretiyle değiştirilmiş, kurumlar vergisi oranı ise 5520 sayılı Yasa'yla yine 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %30'dan %20'ye indirilmiştir. Buna göre geçici 69. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasını tercih eden yükümlüler hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi yönünden indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacaklardır.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararlarında, 1.1.2006 tarihinden itibaren vergi oranları indirildiği halde 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yatırım indirimi istisnası hakkından yararlanmayı tercih eden yükümlülere 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan yüksek vergi oranlarının uygulanması öngörülerek, yükümlülerin kazanılmış hak niteliğindeki yatırım indirimi istisnası haklarının ortadan kaldırıldığı, farklı vergi oranlarının uygulanmasının hukuken kabul edilebilir haklı bir nedeni bulunmadığı, yatırım indirimi hakkından yararlanacak olan mükelleflere yüksek vergi oranının, diğer mükelleflere ise indirimli vergi oranının uygulanmasının verginin genelliği ve eşitliği ilkesine aykırı olduğu, yatırım yapan yükümlülere belli vergi avantajı sağlandıktan sonra, yatırım yapan lehine olan uygulamanın vergi oranlarında farklılığa gidilmesi suretiyle ortadan kaldırılmasının düşünülemeyeceği, bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

5479 ve 5520 sayılı Yasalarla, 1.1.2006 tarihi itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılmıştır. 193 sayılı Yasa'nın geçici 69. maddesinde yer alan itiraz konusu kuralla, bu madde kapsamında bulunan yükümlülerin yatırım indirimi tutarlarının, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi oranlarının uygulanması koşuluyla 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirilebileceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinde, bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri gerekir. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini gerektirir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmiştir.

Vergi oranlarının Anayasa'ya uygun olarak değiştirilmesi yasa koyucunun takdirindedir. Vergi oranlarında 1.1.2006 tarihinden itibaren değişiklik yapılırken, yatırım indirimi istisnası tutarlarının 31.12.2005 tarihindeki vergi oranlarına ilişkin hükümler çerçevesinde indirilebilmesi hususunda yükümlüye zorunluluk yüklenmemiş, tercih hakkı tanınmıştır. Yükümlü, indirim hakkını, lehine olması halinde Yasa'daki koşullara uygun olarak kullanabileceği gibi, aleyhine olması halinde kullanmayabilecektir.

Yatırım indirimi istisnası hakkı tanınan mükellefler ile bu haktan yararlanamayan vergi mükelleflerinin farklı kurallara ve vergi oranlarına bağlı tutulmalarında, verginin genelliği ve eşitliği ilkesine aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 10. maddesi ile ilgili görülmemiştir.

C- 193 Sayılı Yasa'nın Geçici 69. Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." İbaresinin İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

193 sayılı Yasa'ya 5479 sayılı Yasa ile eklenen geçici 69. maddede, bu madde kapsamındaki yükümlülerin, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri öngörülmüştür.

Gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri;

1- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

2- 24.4.2003 tarihinden önce yapmış oldukları müracaatlara dayanarak düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Yasa'nın 4842 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1.- 6. maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1.1.2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımlarını,

3- 5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesi kapsamında 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırımla iktisadi ve teknik bakımından bütünlük arz etmeleri koşuluyla, 1.1.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamalarını,

sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Dava konusu kuralla, üç yıllık sürede yatırım indirimi istisnası haklarının bir kısmını veya tamamını kullanamayan yükümlülerin hakları 31.12.2008 tarihi itibarıyla ortadan kaldırılmıştır. Yatırım harcama tutarının kazançtan indirim hakkını sınırlayan bu düzenlemeye göre, yatırım indirimi istisnası en son 2008 yılı kazançlarına uygulanacaktır. 2008 yılında gelir ve kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarının 2009 yılı ve izleyen yıllarda gelir ve kazancıdan indirilmesi mümkün olmadığı gibi istisna tutarının herhangi bir şekilde gider olarak kaydedilmesi de söz konusu olmayacaktır.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesi ve başvuru kararlarında, indirilecek tutara ulaşmaya kadar yatırım indirimi istisnasının uygulanmasının kazanılmış hak niteliğinde olduğu, indirimin üç yılla sınırlandırılmasıyla bu süre içinde indirim haklarını kullanamayanların kazanılmış haklarının ortadan kaldırıldığı, önceden bilinmesi olanaksız bir kuralla yapılan bu sınırlandırmanın hukuk güvenliği ve hukuki istikrar ilkelerini zedelediği, vergilendirmede keyfi uygulamaların engellenmesi için verginin yasallığı ilkesiyle birlikte verginin genel, eşit, belirli ve öngörülebilir olması, geçmişe yürümemesi ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerektiği, bu nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

5479 sayılı Yasa'nın 2. maddesiyle 193 sayılı Yasa'nın "Ticari ve Ziraî Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış, 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddede, bu madde kapsamındaki yatırım indirimi istisnası tutarlarının sadece 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarından indirilebileceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlenmeler yapılabilmesine olanak verecek kuralları içermesini gerektirir. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Anayasa'nın 73. maddesinde de, kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre ödenmesi gereken verginin yasayla konulup değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

5479 sayılı Yasa'yla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesinde, yatırım indirimi istisnası uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanacağı ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşmaya kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşmaya kadar, dönem sınırlaması olmaksızın, indirim devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirimi tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır.

Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamdaki yatırım indirimi tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri belirtilmiştir. Buna göre, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisna tutarları son olarak 2008 yılı kazançlarıyla sınırlandırılmıştır. 2008 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır.

Geçici 69. madde kapsamındaki yükümlüler 5479 sayılı Yasa'nın yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar yatırım indirimi istisnasından yararlanacaklarını göz önünde bulundurarak yatırım kararı almışlar ve yatırıma başlamışlardır. Bu yükümlüler indirimin yılla sınırlanacağını önceden bilmemektedirler. Yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşmaya kadar yapılması gereken indirimin sonradan üç yılla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

D- 5479 Sayılı Yasa'nın 15. Maddesinin (1) Numaralı Bendinin Ücret Gelirleri Yönünden

İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

8.4.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinin (1) numaralı bendinde, bu Yasa'nın 1. maddesinin 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Söz konusu 1. maddeyle 193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi değiştirilmiş, 15. maddenin (1) numaralı bendiyle bu tarifenin, 1.1.2006 tarihinden geçerli olacağını belirten nedeniyle, yeni tarife ücret gelirleri yönünden de aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

193 sayılı Yasa'nın 104. maddesine göre ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanmaktadır. Yasa'nın 94. maddesinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden 103. ve 104. maddelere göre kaynakta kesinti yapılacağı belirtilmiştir.

5479 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 70. maddede de "2006 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının 103 üncü maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fark vergi tutarı terkin edilir, tahsil edilmişse mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilir. Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyai doğmuş olur. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir" denilerek, yeni tarifeye göre fazla kesildiği tespit edilen gelir vergisi tevkifat tutarlarının ödenecek vergilerden mahsubu veya eksik kesildiği tespit edilen vergilerin ilave olarak kesilmek suretiyle ödenmesi işlemlerinin nasıl yerine getirileceği ayrıca düzenlenmiştir.

2- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesinde, ücretlerde vergi yükünün geriye dönük artırılması suretiyle hukuki güvenlik ve istikrar ilkelerinin ihlal edildiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin sağlamlaştırmakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerektirir. Yasaların geriye yürütülmesi ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar; geçmiş, yeni çıkarılan bir yasanın etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmiş ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

8.4.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Yasa’nın 1. maddesiyle değiştirilen gelir vergisi tarifesi 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yıllık olup, aylık vergi yıllık vergi 12’ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30’a bölünmek suretiyle hesaplanmakta, tevkif yoluyla ödenen vergilerde de kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçmektedir. Buna göre, vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olup yasanın gerçek anlamda geriye yürümesinden söz edilemez. Kaldı ki, gelir vergisi tarifesinin 5479 sayılı Yasa’yla değiştirilmesiyle birlikte, ücretliler yönünden geçici 70. maddeyle yeni bir düzenleme yapılmış, yeni tarifeye göre hesaplanan verginin fazla veya eksik olmasına göre terkin ya da ödeme yöntemi getirilerek yükümlüler arasındaki eşitsizlik giderilmiştir.

Bu nedenle, dava konusu kural “ücret gelirleri” yönünden Anayasa’nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa’nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

E- 5479 Sayılı Yasa’nın 15. Maddesinin (2) Numaralı Bendindeki “2” Rakamının İncelenmesi

1- Kuralın Anlam ve Kapsamı

5479 sayılı Yasa’nın, 2. maddesiyle 193 sayılı Yasa’nın ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası uygulanmasına ilişkin 19. madde yürürlükten kaldırılmış, 15. maddesinin dava/itiraz başvurularına konu edilen (2) numaralı bendi ile de yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin 2. maddenin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. 8.4.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Yasa’nın 2. maddesinin yürürlüğü bu şekilde 1.1.2006 tarihine kadar geriye yürütülmüştür.

193 sayılı Yasa’ya 5479 sayılı Yasa’yla eklenen geçici 69. maddeyle, önceden yapılmış ve yapılmakta olan bir kısım yatırım harcamalarının belli koşullarla yatırım indiriminden yararlanmaya devam etmeleri esas benimsenmiştir. Geçici 69. madde, yürürlükte olan yatırım indirimi istisnası hükümlerinin dışında bazı ek koşullar ve sınırlandırmalarla indirim hakkı getirmiştir. Maddeye göre yükümlüler, 1.1.2006 tarihi itibarıyla kazanç yetersizliği nedeniyle 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri tutarları ile bu tarihten sonra yapacakları bir kısım yatırım harcamalarını, sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirmeye devam edebileceklerdir. 5479 sayılı Yasa’yla getirilen düzenlemeler sonucunda, 1.1.2006 tarihi itibarıyla yatırım indirimi istisnası uygulamasına son verilmiş bu tarihten sonra ise, ancak önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisnaları ile önceki yatırımların devamı niteliğinde bulunan yatırım harcamalarından kaynaklanan istisna tutarlarının kimi sınırlamalarla indirim konusu yapılabilmesi olanağı tanınmıştır.

5479 sayılı Yasa 8.4.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış, yatırımcılar yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığını bu tarihte öğrenmişlerdir. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki yatırım indirimi hükümlerini kaldıran 5479 sayılı Yasa’nın 2. maddesi ise 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 1.1.2006 – 8.4.2006 tarihleri arasında yürürlükte bulunan 193 sayılı Yasa’nın 19. maddesi hükümlerine göre yatırıma başlayan, yatırım yapıp yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilen yükümlülerin, bundan yararlanmaları mümkün olamayacaktır.

2- Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

Dava dilekçesi ve başvuru kararlarında, hukuk devletinin, yasaların yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanmasını gerektirdiği, hukuk güvenliği ilkesinin en önemli koşullarından birisinin kanunların geriye yürümezliği olduğu, yatırım indirimi istisnası uygulamasının geriye dönük olarak kaldırılmasının kanunların geriye yürümezliği ilkesiyle bağdaşmadığı, 8.4.2006 tarihinde yayımlanan Yasa’nın yürürlüğünün 1.1.2006 tarihine kadar geriye yürütülmesiyle yatırım harcaması yapan yükümlülerin kazanılmış haklarının ortadan kaldırıldığı, mükellefler yürürlükteki yasalara göre faaliyetlerini planladıklarından sonradan çıkan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılmasının devlete ve hukuk düzenine olan güveni sarstığı, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı zedelediği, bu nedenle kuralın Anayasa’nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 29. maddesine göre, Anayasa Mahkemesi, yasaların Anayasa’ya aykırılığı konusunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere bağlı kalmak zorunda olmadığından itiraz konusu kural ilgisiz nedeniyle Anayasa’nın 73. maddesi yönünden de incelenmiştir.

8.4.2006 tarihinde yayımlanan 5479 sayılı Yasa’nın 15. maddesinde 193 sayılı Yasa’nın 19. maddesinin yürürlükten kaldırılan 2. maddesinin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceği öngörülmek suretiyle yatırım indirimi istisnası geriye doğru kaldırılmıştır. Önceki Yasa’nın yürürlükteki kurallarına göre 1.1.2006 tarihinde yatırım indirimi istisnası kapsamında yatırıma başlayan yükümlüler yatırım indirimi istisnasının kaldırıldığını 8.4.2006 tarihine kadar bilmemektedir. Yatırım indiriminin kaldırılmasına ilişkin maddenin, incelenen kuralla geriye yürütülmek suretiyle yükümlülerin hukuksal güvenlikleri zedelenmiştir.

193 sayılı Yasa’nın 19. maddesinde arananlar dışında herhangi bir koşula ve sınırlamaya bağlı olmaksızın 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılmasına başlanan yatırımlarla ilgili olarak yatırım indiriminden yararlanması gereken yükümlüler, diğer bir anlatımla yatırım indirimi istisnasından yararlanacağını bilerek ve bunun gereklerini yerine getirerek yatırıma başlayan yükümlüler, yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin kuralın geriye yürütülmesi nedeniyle, öngöremedikleri bir durumla karşılaşmışlardır. Yasa koyucu, 193 sayılı Yasa’ya eklenen geçici 69. maddeyle 24.4.2003 ve 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar için indirim hakkı getirdiği halde, 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için indirim hakkı getirmeyerek hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki, aynı Yasa'nın yatırım indirimi istisnasının yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 2. maddesinin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğine ilişkin "2" rakamı Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 11. ve 73. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.

VII - İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Kanun, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi İptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez*" denilmekte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulü Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü fıkrasında da bu kural tekrarlanmaktadır. Maddenin beşinci fıkrasında ise Anayasa Mahkemesi'nin, iptal halinde meydana gelecek hukuksal boşluğu kamu düzenini tehdit veya kamu yararını ihlal edici mahiyette görmesi halinde yukarıdaki fıkra hükmünü uygulayacağı belirtilmektedir.

30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Yasa'nın 1. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, yeni yasal düzenleme yapılması amacıyla, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün, kararın resmi gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

VIII - SONUÇ

30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un:

A- 1. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,

B- 3. maddesiyle 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan;

1- "... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin

REDDİNE,

2- "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,

C- 15. maddesinin;

1- (1) numaralı bendinin, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin

REDDİNE,

2- (2) numaralı bendindeki "2" rakamının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE,

D- 1. maddesiyle değiştirilen 193 sayılı Yasa'nın 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE,

15.10.2009 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Haşim KILIÇ

Başkanvekili
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Fulya KANTARCIOĞLU

Üye
Ahmet AKYALÇIN

Üye
Mehmet ERTEN

Üye
Mustafa YILDIRIM

Üye
Cafer ŞAT

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Şevket APALAK

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ