

"...

I- İPTAL DAVASI VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İLE İTİRAZ BAŞVURULARININ GEREKÇELERİ

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

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' ibaresinin 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 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 ayırlık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun 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 arttırılmakta, 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' İbaresinin 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, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanı 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 geçerliğini 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 alarak 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 indirimi 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 etüdleri 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 hükümle 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 Uluatam'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 Kumrulu ve Prof. Dr. Nami Çağan 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 bulduğu 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 ilişki 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 vukuu 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 'Gerekçe' 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 kaldırıcı 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 zedelenmesinin 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 istisnasının 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 hakkından 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 ulaşıncaya 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."