

**Esas Sayısı : 2018/103**

**Karar Sayısı : 2019/4**

“ ...

Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin 2014 yılı hesap döneminde maliki bulunduğu gayrimenkulünü 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu 18. maddesi uyarınca sat ve geri kirala yöntemiyle sattığı ve bu satıştan 16.568.513,96 TL taşınmaz satış kazancı oluştuğu, 2016 yılı hesap döneminde söz konusu taşınmazın aktif bedeli üzerinden 845.563,98 TL amortisman hesaplandığı, ancak 6728 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesine (j) bendi eklenmek suretiyle, davacı şirketin 2014 yılında tamamlanan devir işleminden doğan taşınmaz satış kazancı istisna tutarının, sadece “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulaması kapsamındaki varlıklar için ayrılacak amortismanların itfasında kullanılabileceği yönünde hüküm ihdas edildiği, getirilen yeni düzenlemenin yürürlüğe giriş tarihinin de 6728 sayılı Kanununun 76. maddesinde, 02/08/2013 tarihinde sonra yapılan işlemler için geriye dönük olarak uygulanacağını hüküm altına alındığı, bunun üzerine, davacı şirket tarafından yeni düzenlemeye uygun olarak 2016 yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin ihtirazi kayıtla verildiği, beyannamede, söz konusu taşınmaz için hesaplanan amortisman bedelinin tamamının gider olarak gösterilmediği, 2016 yılı için hesaplanan toplam amortisman bedelinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesi j) bendi uyarınca 240.965,93 TL'nin 549-Özel Fonlar hesabından düşüldüğü, geri kalan 604.598,05 TL'nin ise gider hesaplarına kayıtlı olduğu, bu sebeple 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde iade edilecek geçici vergi tutarının 9.638,64 TL eksik hesaplanması üzerine 2016 yılı kurumlar vergisi tahakkuk işleminin iptali ve eksik hesaplanan iade tutarının tarafına ödenmesi istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda yer alan “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına ilişkin kurumlar vergisi istisna uygulaması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafının sonunda yer alan parantez içi hükmüyle;

“Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.)” şeklinde düzenlenmekteydi.

Söz konusu parantez içi hüküm 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun'un 56/a maddesiyle yürürlükten kaldırılmış ve uygulama, aynı kanunun 56/b maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasına ilave edilen (j) bendi ile tekrar düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-j maddesi aşağıdaki gibidir:

**Esas Sayısı : 2018/103**

**Karar Sayısı : 2019/4**

“j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

i. Kiracı tarafından veya

ii. Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç),

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi halinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”

Böylelikle, daha önce Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisna uygulaması, bu maddeden bağımsız hale getirilerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin birinci fıkrasının “j” bendinde düzenlenmiş, 5/1-j de yer alan yeni düzenlemede; “sat, kirala ve geri al” uygulaması kapsamındaki fon tutarının, kiracı tarafından, sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-j maddesindeki yeni düzenlenmenin yürürlüğe giriş tarihini belirleyen 6728 sayılı Kanun'un 56. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendinin yürürlük maddesi ise şu şekildedir:

MADDE 76 - Bu Kanunun;

a) 12 nci maddesi yayımını izleyen ayın başında,

b) 13 üncü, 39 uncu ve 40 ıncı maddeleri 1/1/2017 tarihinde,

**Esas Sayısı : 2018/103**

**Karar Sayısı : 2019/4**

c) 27 nci maddesiyle 488 sayılı Kanunun değiştirilen ek 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

) 35 inci maddesiyle 492 sayılı Kanunun değiştirilen ek 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

d) 43 üncü maddesinin birinci fıkrasının () bendiyle yapılan düzenlemenin birinci paragrafı ile 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendi 02/08/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

e) 51 inci maddesiyle 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesine eklenen (n) bendi 1/1/2018 tarihinde,

f) 62 nci maddesi 31/12/2017 tarihinde,

g) Diğer hükümleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer.”

Böylelikle, yukarıda yer verilen 6728 sayılı Kanun’un yürürlük maddesine göre 6728 sayılı Kanun’un 56. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesine eklenen ve davacı şirketin 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde sat-kirala-geri al işlemine ilişkin amortisman giderlerine de etki eden (j) bendi hükümleri, 02/08/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

İtiraz konusu ibarenin Anayasa’nın hangi maddelerine aykırı olduğuna ilişkin olarak:

Dava dilekçesi ve eki belgeler birlikte değerlendirildiğinde; davacı şirket, 2014 yılında gerçekleştirmiş olduğu sat-kirala-geri al işlemine ilişkin ilgili yıllara ait birikmiş amortisman bedellerinin tamamını gider olarak kurumlar vergisi matrahından indirebilecek iken, 09/08/2016 tarihinde yayımlanan 6728 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesine eklenen (j) bendiyle, sat-kirala-geri işlemiyle devralınan varlıklar için ayrılacak amortismanların, özel fonda tutulan ve istisnadan yararlanan satış kazancından düşülmesi gerektiği kuralı getirildiği ve bu kuralın da, yukarıda anılan 6728 sayılı Kanun’un 76. maddesi (d) bendiyle, davacı şirketin amortisman gideri oluşumuna sebebiyet veren sat-kirala-geri al işleminin gerçekleştiği 2014 yılından önce tamamlanan işlemlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Bu itibarla, davacı şirketin, yeni getirilen düzenlemeye uygun olarak 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde, geçmiş yıl beyannamelerinden farklı olarak sadece söz konusu taşınmazın özel fonda tutulan satış kazancına isabet eden amortisman bedelini kurumlar vergisi matrahından düşebildiği, dolayısıyla, yürürlüğü, yayımı tarihinden önce tamamlanan işlemlere de uygulanan yeni düzenleme sebebiyle, davacı şirketin 2016 yılı kurumlar vergisi matrahında, davacı şirket aleyhine bir artış meydana geldiği görülmektedir ki bu durum anayasa ve hukuka aykırıdır.

Zira hukuka uygun olan durum, aleyhe düzenleme getiren bir kanun hükmünün yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi ve yayımı tarihinden sonra yapılan iř ve işlemlere uygulanmasıdır.

Anayasanın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğu hükmüne yer verilmiştir.

**Esas Sayısı : 2018/103**

**Karar Sayısı : 2019/4**

Hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesinin unsurlarından biri “belirlilik” ilkesidir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Hukuk devleti ilkesi ile bunun alt ilkelerinden olan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri uyarınca, davacı şirketin 6361 sayılı Kanun gereği “sat, kirala ve geri al” kapsamında sattığı ve aynı taşınmazı tekrar geri kiraladığı tarihte yürürlükte olan kanun hükmünde yer almayan, daha önceden öngörülmesi mümkün olmayan ve söz konusu “sat- kirala ve geri al” işlemiyle doğrudan ilgili olup davacı şirketin amortisman giderlerini, dolayısıyla kurumlar vergisi matrahını vergi yükümlüsü davacı şirket aleyhine olarak etkileyen bir takım kayıt ve şartlar ihdas edilecek şekilde kanunun yürürlük maddesinin belirlenmemesi gerekmektedir. Oysaki, davacı şirketin 2014 yılında gerçekleştirip sonlandırdığı işlemlere ilişkin amortisman süresi boyunca matrahtan indirebileceği birikmiş amortismanlar tutarı belli iken, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesine, 6728 sayılı Kanun ile eklenen ve davacı şirketin amortisman giderlerinin kurumlar vergisi matrahından indirilmesi konusunda yeni hükümler getiren (j) bendi için, davacı şirketçe sat-kirala- geri al işlemlerinin tamamlandığı 2014 yılından önceki bir tarihin (02/08/2013) yürürlük tarihi olarak belirlenmesiyle, davacı şirketin kurumlar vergisi matrahını oluşturan kalemler bakımından öngörülmesi mümkün olmayan bir takım şartlar getirilmektedir ki, bunun da belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle, dolayısıyla da hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı değerlendirilmiştir.

Açıklanan nedenlerle;

1- 6728 sayılı Kanun’un 76. maddesinin (d) bendinde yer alan “02/08/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere” ibaresinin Anayasa’nın 2. maddesine aykırı olduğu kanaatiyle anılan ibarenin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmasına;

2- Bu kararın aslı ile başvuru kararına ilişkin tutanağın, dava dilekçesi ile dosyanın ilgili bölümlerinin onaylı örneklerinin dizi listesine bağlanarak Anayasa Mahkemesi’ne gönderilmesine;

3- Dosyanın incelenmesinin, bu konuda Anayasa Mahkemesince karar verilinceye kadar ve azami olarak işin Anayasa Mahkemesine noksansız olarak gelişinden başlamak üzere 5 (beş) ay süreyle ertelenmesine,

4- Kararın onaylı bir örneğinin taraflara tebliğine;

Anayasa’nın 152. maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 40. maddesi uyarınca 23/05/2018 tarihinde karar verildi.”