

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2006/95
Karar Sayısı : 2009/144
Karar Günü : 15.10.2009
R.G. Tarih-Sayı :08.01.2010-27456

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 savıyla iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemidir.

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 usûl 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 işin 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

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

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, dayanan 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 tarifesi 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

uygulanmasına geçilmiştir. Tarifedeki gelir dilimleri beşten dörde indirilmiş, gelir dilimlerinin tutarları yükseltilerek 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 tarife %25 olan vergi oranı %27'ye çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %30'dan %27'ye indirilmiştir. Bu dilimde önceki tarife 30.000 lira olan üst sınır yeni tarife 40.000 liraya çıkarılmıştır.

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

Önceki tarife, ilk dilimde 6.600 liraya kadar uygulanan %15 oranı yeni tarife 7.000 liraya kadar uygulanacaktır. Bu dilimde ücretliler yönünden 400 liralık bir matrah farkı söz konusudur. İkinci dilimde önceki tarife 6.600-15.000 arası %20 oranına tabi tutulurken yeni tarife 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 tarife 15.000-30.000 arası %25 oranında vergilendirilirken yeni tarife 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 tarife ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için uygulanan %35 oranı, yeni tarife 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 tarifesinin gelir dilim tutarları aynı Yasa'nın mükerrer 123. maddesinde yer alan kurala göre, her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirme 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 ödemeyi 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 kurallarıyla 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 gerçekleştiremez. 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 adaletli 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 ilgisi 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 itibariyle 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 itibariyle 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 hakkında 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 hakkında 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 itibariyle 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 ilgisi 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 kazancından 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 Zirai 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 belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. 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, indirimde 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 ulaşınca 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 olacağının belirlenmesi 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 ziyayı 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 arttırılması 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 sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürütmezliği 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 ilkelerindendir.

8.4.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5479 sayılı Yasa'nın 1. maddesiyle değiştirilen gelir vergisi tarifesini 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 yürütmesinden 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 esası 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 indiremedikleri 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 ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesi yönünden de incelenmiştir.

8.4.2006 tarihinde yayımlanan 5479 sayılı Yasa'nın 15. maddesinde 193 sayılı Yasa'nın 19. maddesini yürürlükten kaldıran 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 ihlâl 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 ihlâl 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,

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

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	Başkanvekili	Üye
Haşim KILIÇ	Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Fulya KANTARCIOĞLU
Üye	Üye	Üye
Ahmet AKYALÇIN	Mehmet ERTEN	Mustafa YILDIRIM
Üye	Üye	Üye
Cafer ŞAT	Serdar ÖZGÜLDÜR	Şevket APALAK

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

Üye

Serruh KALELİ

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ