

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2007/44
Karar Sayısı : 2009/148
Karar Günü : 15.10.2009
R.G Tarih-Sayı : 28.04.2010-27565

İPTAL DAVASINI AÇAN : Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyeleri Ali TOPUZ ve M. Akif HAMZAÇEBİ ile birlikte 118 Milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU : 28.3.2007 günlü, 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesinin (a) bendinde yer alan 've 31' ibaresinin, Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

II- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralı

28.03.2007 günlü, 5615 sayılı 'Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un iptali istenilen ibareyi de içeren 32. maddesi şöyledir:

'MADDE 32 ' Bu Kanunun;

a) 3, 4, 5, 8 ve 9 uncu maddeleri; 10 uncu maddesinin, 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (14) numaralı fıkrasına ilişkin değişiklik hükmü, 11, 25, 26, 28, 29, 30 ve 31 inci maddeleri ile geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddeleri 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

b) 2 nci maddesi, 1/1/2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

c) 13 üncü maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde yapılan değişiklik hükmü, 17 nci maddesinin 6802 sayılı Kanunun 31 inci maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin hükümleri ve 24 üncü maddesi yayımını izleyen aybaşında,

ç) 16 ncı maddesi ile 492 sayılı Kanuna ekli (8) sayılı tarifenin 'XI-Finansal Faaliyet Harçları' başlıklı bölümünün (7) numaralı fıkrasına ilişkin hükümleri 1/1/2008 tarihinde,

d) Diğer maddeleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer.'

B- İlgili Görülen Yasa Kuralları

1- 5615 Sayılı Yasa'nın 31. Maddesi şöyledir:

'MADDE 31 ' 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.'

2- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 5615 sayılı Yasa'nın 31. maddesi ile Yürürlükten Kaldırılan Mükerrer 121. Maddesi Şöyledir:

'MÜKERRER MADDE 121.- (Değişik madde ve başlığı: 4842 - 9.4.2003 / m.15 - Yürürlük m.39 d) Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

(Değişik: 2005/9826 - 19.12.2005 / m.8 - Yürürlük m.9) 3.800 Yeni Türk Lirasına kadar %8'i

7.700 Yeni Türk Lirasının 3.800 Yeni Türk Lirası için %8'i, aşan kısmı için %6'sı

7.700 Yeni Türk Lirasından fazlasının, 7.700 Yeni Türk Lirası için %7'si, aşan kısmı için %4'ü.

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, (...) (*) ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.'

C- Dayanılan Anayasa Kuralları

Dava dilekçesinde, iptali istenilen ibarenin, Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu savlarına dayanılmıştır.

III- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. Maddesi uyarınca, Tülay TUĞCU, Haşim KILIÇ, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Cafer ŞAT, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün katılmalarıyla 31.05.2007 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

IV- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN İNCELENMESİ

28.3.2007 günlü, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesinin (a) bendinde yer alan " ve 31 " ibaresinin

yürürlüğünün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE, 31.5.2007 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçesi ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenilen ve ilgili görülen Yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Dava dilekçesinde, hukuk devletinin gereklerinden birisi olan aleyhteki kanunların geriye yürütülemeyeceğine ilişkin ilkenin vergi hukukunda da geçerli olduğu, bu durumun hem doktrinde hem de yargı kararlarında tartışmasız bir biçimde kabul edildiği, dolayısıyla 'ücretlilerde vergi indirimi' uygulamasını yürürlükten kaldıran ve 4.4.2007 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan kuralın, iptali istenilen kuralla, geriye dönük olarak 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğinin öngörülmesinin, 4.4.2007 tarihine kadar yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin fatura v.b. belgeleri alıp biriktiren ücretliler bakımından, kazanılmış haklara ve hukuk güvenliği ilkesine, dolayısıyla Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu savlarına dayanılmıştır.

Kuralda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 'ücretlilerde vergi indirimi' uygulamasını düzenleyen mükerrer 121. maddesini yürürlükten kaldıran ve 4.4.2007 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan kuralın, 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür.

5615 sayılı Kanun ile 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4.4.2007 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesine göre, 'ücretlilerde vergi indirimi', birincisi ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak alınan fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin (yazar kasa fişlerinin) ilgili yıl içinde biriktirilmesi, ikincisi biriktirilen bu belgelerin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlere teslim edilmesi ve üçüncüsü de işverenlerin, kendilerine verilen harcama belgelerinin geçerli olup olmadığını, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunup bulunmadığını ve harcama toplamının doğru beyan edilip edilmediğini kontrol ettikten sonra, hak kazanılan vergi indirimi tutarını, ücretlilerin Şubat ayından itibaren ödenen ücretleri üzerinden tevkif edecekleri vergiden mahsup veya kendilerine nakden iade etmeleri şeklinde işleyen üç aşamalı bir uygulamayı ifade etmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk Devleti olduğu belirtilmektedir. 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.

Hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe

giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir.

Öte yandan kazanılmış hak, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar, kazanılmış hak niteliği taşımaz.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenmiş olan 'ücretlilerde Vergi İndirimi' uygulamasında kazanılmış bir haktan söz edebilmek için, ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak ilgili yıl içinde biriktirilen fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlerine teslim edilmiş ve teslim edilen belgelerin geçerli olduğunun, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunduğu ve harcama toplamının doğru beyan edildiğinin belirlenmiş olması gerekmektedir.

Buna göre, 1.1.2007 - 4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu değildir. Ayrıca, ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, Yasa koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırması hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemez.

Bu nedenle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

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

VI- SONUÇ

28.3.2007 günlü, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesinin (a) bendinde yer alan " ve 31 " ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, 15.10.2009 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Üye
Haşim KILIÇ	Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Fulya KANTARCIOĞLU

Esas Sayısı : 2007/44
Karar Sayısı : 2009/148

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