

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2010/7

Karar Sayısı : 2011/172

Karar Günü : 22.12.2011

R.G. Tarih-Sayı : 14.02.2012-28204

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Gaziantep Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

I- OLAY

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden eksik yararlandırılan tutarın iadesi istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesi şöyledir:

'(1) 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanun'un 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

(2) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.'

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Fettah OTO, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ile Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılımlarıyla yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik

bulunmadığından işin esasının incelenmesine, 25.2.2010 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, dayanan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Anlam ve Kapsam

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddesinde, 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınacağı, bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını arttırmak amacıyla, 6.2.2004 günlü, 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 'Gelir vergisi stopajı teşviki' başlıklı 3. maddesi ile 31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere madde kapsamında yatırım yapan yatırımcılar tarafından çalıştırılan işçilere ödenen ücretler üzerinden kesilen ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir vergisinin, yatırımın yapıldığı yere göre tamamının veya %80'inin terkin edilerek doğrudan yatırımcıya teşvik olarak aktarılacağı hüküm altına alınmıştır. 18.2.2009 günlü, 5838 sayılı Kanunla teşvik süresi 31.12.2009 tarihine kadar uzatılmıştır. 5084 sayılı Kanunun 7. maddesinin (h) bendi ile de teşvikin, teşvik kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için beş yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için dört yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için üç yıl süreyle uygulanacağı öngörülmüştür.

Gelir vergisi stopajı teşviki, teşvik kapsamındaki illerde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle yapılmaktadır.

193 sayılı Kanun'un 1.1.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 4.4.2007 günlü, 5615 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile değişik 32. maddesinde, ücret geliri elde edenler için asgari geçim indirimi düzenlemesine yer verilerek, maddede öngörülen şekilde hesaplanacak asgari geçim indiriminin gelir vergisi matrahından indirim imkânı tanınmıştır.

İtiraz konusu kurala göre, ücret üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisinden öncelikle asgari geçim indirimi tutarı mahsup edildikten sonra kalan tutar, 5084 sayılı Kanun kapsamında terkinde konu edilecektir. Önceki uygulamada, indirimsiz matrah üzerinden gelir stopaj vergisi hesaplanırken, geçici 73. madde, 193 sayılı Kanun'un uygulanmasını öngörerek, bir yandan ücretlilerin matrah farkından kaynaklanan kayıplarını giderirken, diğer yandan teşvik kapsamındaki yatırımcıların teşviklerinde geriye dönük kayba neden olmuştur.

Geçici 73. maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı tarafından 24.6.2008 günlü, 26916 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 267 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

5084 sayılı Kanun ile getirilen 'gelir vergisi stopajı teşviki' ile işverenlerin teşvik kapsamında olan işçiler için ödeyecekleri gelir vergisi yükü, organize sanayi ve endüstri bölgelerinde faaliyet gösteriyorlarsa tamamen, diğer yerlerde faaliyet gösteriyorlarsa % 80 oranında azaltılmaktadır. Kapsamdaki bütün gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu teşvikten yararlanmaktadır. Teşvik uygulamasında, gerekçeye göre, işverenlere, çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kesilerek tahakkuk eden ve vergi dairesine ödenmesi gereken verginin tamamı veya bir kısmından, istihdamı artırmış olmalarının karşılığı olarak vazgeçilmekte, böylece sağlamış oldukları istihdamın mali yükü azaltılarak istihdamın artırılması teşvik edilmektedir.

5084 sayılı Kanun ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, gelir vergisinin %80'i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanun'un geçici 73. maddesindeki düzenleme ile yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahını azaltmak suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşviki geriye dönük olarak azaltılmakta ya da ortadan kaldırılmaktadır.

İtiraz konusu kuralın, 5084 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanun uygulamasında ortaya çıkan tereddüdün giderilmesi amacıyla getirildiği, ücretlilerin kaybının önlenmesi için de maddenin 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

Başvuru kararında, 5084 sayılı Kanun ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden kesip beyan ettikleri gelir vergisinin %80'i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanun'un geçici 73. maddesindeki düzenleme ile yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahının azaltılması suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşvikinin geriye dönük olarak ortadan kaldırıldığı, hukuk devletinin gereklerinden kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı ilkelerinin zedelendiği, bu nedenle kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddede, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle 193 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. 5766 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (c) bendinde, geçici 73. maddenin, 1.1.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 6.6.2008 günü yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal

düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlenmeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, 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 ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir.

Öte yandan, hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi belirliliği de 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 şekilde düzenlenmesini gerekli kılar.

İtiraz konusu kuralla, yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edilmiş; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kalmıştır. 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapılmıştır.

İktisadi ve teknolojik kalkınma ve istihdam yaratma amacına yönelik teşviklerden biri olan gelir vergisi stopajı teşviki, yükümlülerin belli koşulları yerine getirmeleri halinde yararlanılan bir müessesedir. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama yöntemi ile yatırımları teşvik sistemi arasında bağlantı vardır. Ekonomik ve teknik yönden bütünlük; yatırımları özendirmede, istihdam yaratmada, ekonomik kalkınmada önemli bir araç, mali teşvik önlemidir. 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yükümlüler, uygulamaya hak kazanmış oldukları gelir vergisi stopaj teşvikini, geçici 73. maddeden önceki düzenlemeyi bilerek yatırım yapmış veya yatırıma başlamışlardır.

Geçici 73. madde 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 6.6.2008 tarihinde öğrenmişlerdir. Ücretlilerin asgari geçim indiriminden kaynaklanan hakları korunurken, yatırımcı mükelleflerin teşvik hakları korunmamış, geçmişte başlayan yatırım teşvikleri geriye dönük olarak azaltılmıştır. Kanun'un yayımı tarihinden öncesine yönelik bir düzenleme getirmesi, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde, aleyhlerine sonuç doğurmuştur.

Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde

kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

VI- SONUÇ

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen Geçici Madde 73'ün, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 22.12.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan

Başkanvekili

Başkanvekili

Haşim KILIÇ

Serruh KALELİ

Alparslan ALTAN

Üye

Üye

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

Ahmet AKYALÇIN

Mehmet ERTEN

Üye

Üye

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Zehra Ayla PERKTAŞ

Esas Sayısı : 2010/7
Karar Sayısı : 2011/172

Üye

Recep KÖMÜRCÜ

Üye

Burhan ÜSTÜN

Üye

Engin YILDIRIM

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Hicabi DURSUN

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

Üye

Erdal TERCAN