

**SİRKÜLER**  
**Sayı: 2010/8**

**İstanbul, 12.01.2010**  
**Ref: 4/8**

**Konu:**

**GELİR VERGİSİ KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU'NDA ÇEŞİTLİ HÜKÜMLERİ İPTAL EDEN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI RESMİ GAZETEDE YAYINLANMIŞTIR**

Hatırlanacağı üzere, 22.10.2009 tarih ve 2009/149 sayılı sirkülerimiz ile Anayasa Mahkemesi'nin;

- 01.01.2006'dan itibaren ücret gelirlerine farklı (düşük oranlı) gelir vergisi tarifesi uygulamasına son veren kanuni düzenlemenin,
- 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut yatırım indirimi istisnası tutarlarının 3 (üç) yıl içinde kullanılması, bu süre içinde kullanılmaması halinde mükelleflerin yatırım indirimi istisnası haklarını ortadan kaldıran kanuni düzenlemenin,
- GVK Geçici Madde 67'nin (1) numaralı fıkrası kapsamında dar mükelleflere %0 (sıfır) vergi tevkifatı uygulanmasına dair kanuni düzenlemenin,
- VUK'nun "Zamanaşımı süreleri" başlıklı 114. maddesinin ikinci fıkrasının

iptaline dair hükümler verdiğini duyurmuştuk.

*"Anayasa Mahkemesi İptal Kararı Sonrasında Ücretler Üzerinden Hesaplanacak Gelir Vergisinde Dikkate Alınacak Gelir Vergisi Tarifesi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Verilmesi Tartışması"* konulu açıklamalı sirküler raporumuz da 2009/16 sayılı ile 04.12.2009 tarihinde yayınlanmıştı. Ayrıca, yatırım indirimi uygulaması hakkında *"Devir Yatırım İndirimi ve 2009'da İhtirazi Kayıtlı Beyan Vermek ve Dava Açmak"* konulu 01.04.2009 tarih ve 2009/57 sayılı sirkülerimiz de yayınlanmıştı.

Anayasa Mahkemesi iptal kararlarının yürürlüğe girebilmesi için "gerekçeli kararların" Resmi Gazete'de yayınlanması gerekmektedir. Ayrıca, bu iptal kararlarında Anayasa Mahkemesi tarafından ayrıca bir süre tespit edilmişse iptal hükümlerinin yürürlüğe girişi bu sürelerin sonundan itibaren olacaktır.

Söz konusu Anayasa Mahkemesi kararları 08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Yukarıdaki iptal kararlarından;

- Yatırım indirimi istisnası hakkındaki karar yayın günü itibariyle, yani 08.01.2010 günü,
- Ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi hakkındaki karar yayın tarihinden 6 (altı) ay sonra, yani 08.07.2010 günü,
- Dar mükelleflere uygulanacak gelir vergisi tevkifatı hakkındaki iptal kararı ise yayın tarihinden 9 (dokuz) ay sonra, yani 08.10.2010 günü,
- VUK'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının iptali hakkında karar yayın tarihinden 6 (altı) ay sonra, yani 08.07.2010 günü

yürürlüğe girmektedir.

Daha önceki sirkülerlerimizde de belirttiğimiz üzere, Anayasa'nın 8'inci maddesi gereği Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümez. Bu hükme istinaden, zamanında ihtirazi kayıtlı beyan vererek dava açan mükelleflerin davaları lehlerine sonuçlanacaktır. Ancak bu yola başvurmayan mükelleflerin nasıl bir yol izleyebilecekleri; Anayasa Mahkemesi kararları sonrasında dava yoluna gitmeyen mükelleflerin de haklarını koruyacak şekilde kanuni ve idari düzenlemelerin yapılması gerektiği genel bir görüş olup, önümüzdeki süreçte yayımlanacak kanuni ve idari düzenlemelerin yakından takip edilmesi gerekmektedir.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**

Anayasa Mahkemesi Kararları

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2006/95

Karar Sayısı : 2009/144

Karar Günü : 15.10.2009

**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.

**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," İfadesinden Sonra Gelen "fazlası % 35 oranında" İbaresinin 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 DIŞI 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 ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle 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 "Gereke" 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, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına 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 hükümlerle 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 Kanununun 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 Kanununun 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 düzenleme 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 yürütülmesidir.

Hukuk devletinin bir gereği olan aleyhteki <<kanunların geriye>> yürütmezliği 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 Kumru 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 yürütmezlik ilkesi, Danıştay tarafından da hiçbir duraksamaya meydan vermeyecek şekilde benimsenmiştir. Nitekim Danıştay, bir içtihadı birleştirme kararında geriye yürütmeğe müsaade etmemiştir: Kanunların geriye yürütmezliği 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 ilişkin 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 vuku 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 “Gereğe” 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 kaldırıncı 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 sübjektif 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 Özette 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 yıla 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 ulaşmaya kadar yararlanacağını bilen yükümlülerin edindiği bu hakların yıla sınırlandırılması hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmaz. Bu nedenle "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ibaresi Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır.

## **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	<b>% 35 oranında</b> 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 usul 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 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, dayanılan 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 uygulamasına geçilmiştir. Tarifedeki gelir dilimleri beşten dörde indirilmiş, gelir dilimlerinin tutarları yükseltilecek 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 tarifede %25 olan vergi oranı %27'ye çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %30'dan %27'ye indirilmiştir. Bu dilimde önceki tarifede 30.000 lira olan üst sınır yeni tarifede 40.000 liraya çıkarılmıştır.

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

Önceki tarifede, ilk dilimde 6.600 liraya kadar uygulanan %15 oranı yeni tarifede 7.000 liraya kadar uygulanacaktır. Bu dilimde ücretliler yönünden 400 liralık bir matrah farkı söz konusudur. İkinci dilimde önceki tarifede 6.600-15.000 arası %20 oranına tabi tutulurken yeni tarifede 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 tarifede 15.000-30.000 arası %25 oranında vergilendirilirken yeni tarifede 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 tarifede ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için uygulanan %35 oranı, yeni tarifede 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 tarifeyle 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 gözetilen 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 gerçekleştirmez. 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 ayrı 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 ilgili 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 itibarıyla 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 itibarıyla 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 hakkından 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 hakkından 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 itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılmıştır. 193 sayılı Yasa'nın geçici 69. maddesinde yer alan itiraz konusu kurala, 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 ulaşınca 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 yürütmemesi 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 ulaşınca kadar devam olunacağı belirtilmiştir. Belirli bir vergilendirme döneminde, yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarının tamamının kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamaması durumunda yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar, dönem sınırlaması olmaksızın, indirime devam edilecektir. Bu kapsamdaki yükümlüler, yatırım indirimi tutarlarını kazançlarının elverdiği ölçüde matrahlarından indirebileceklerini bilerek yatırıma başlamışlardır.

Dava konusu kuralda, yükümlülerin kapsamındaki 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 yıla 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 görülmüştür.

## **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 olacağı 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 kaynaktan 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 edilmiş 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 artırılması 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 sağlamlaştırmakla 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 ayrıksı 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 geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

8.4.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5479 sayılı Yasa'nın 1. maddesiyle değiştirilen gelir vergisi tarifesi 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 yürütülmesinden 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 istisnası 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 yapmış 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 ilgisiz 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 gündün 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,

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 RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE,

15.10.2009 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan  
Haşim KILIÇ

Başkanvekili  
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye  
Fulya KANTARCIOĞLU

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



## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

**Esas Sayısı : 2006/119**

**Karar Sayısı : 2009/145**

**Karar Günü : 15.10.2009**

**İPTAL DAVASINI AÇAN :** Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri Kemal ANADOL, Haluk KOÇ ile birlikte 118 milletvekili (Esas Sayısı: 2006/119)

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN :** Ankara Üçüncü Vergi Mahkemesi (Esas Sayısı: 2008/4)

**DAVA ve İTİRAZIN KONUSU :** 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır" biçimindeki cümlesinin Anayasa'nın Başlangıç'ı ile 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi istemidir.

**I- İPTAL DAVASI VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İLE İTİRAZ BAŞVURUSUNUN GEREKÇELERİ**

**A- İptal ve yürürlüğün durdurulması istemlerini içeren dava dilekçesinin gerekçe bölümü şöyledir:**

**"III. GEREKÇE**

30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumuna Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 30 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen geçici madde 67'nin (1) numaralı fıkrasında;

"Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar."

hükmüne yer verilmiş, geçici madde 67'nin (14) numaralı fıkrasında da, "Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır." denilmiştir.

Bu hükümler uyarınca 1.1.2006 tarihinden itibaren yerli – yabancı ayrımı yapılmaksızın tüm finansal yatırım araçlarında stopaj oranı yüzde 15 olarak uygulanmaktaydı. İptali istenen kural ile Türkiye'de yerleşik olmayan dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfıra indirilerek kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmiştir.

Anayasanın 10 uncu maddesinde "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." denilmektedir. Bu kural, birbiri ile aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir.

Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında vurgulandığı gibi Anayasanın 10 uncu maddesinde ifade edilen kanun önünde eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmemekle birlikte, yasaların uygulanmasında birbirinin aynı durumda olanlar ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamakta, hatta bunların durumu ve konumlarındaki özellikleri, kimi kişi ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılmakta, özelliklere ve aykırılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar da, aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa ile eylemli değil <<hukuki eşitlik>> amaçlanmaktadır. Anayasanın

öngördüğü eşitlik ilkesinin çiğnenmemesi için, aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir.

Yerli olsun, yabancı olsun söz konusu kişilerin, tüm finansal araçlardan Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara stopaj uygulanması yönünden aynı hukuksal durumda oldukları açıktır. Aynı hukuksal durumda olanlara ise aynı kuralların uygulanması gerekir. Aksi halde kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum doğar. Aynı hukuksal durumda olanlara farklı uygulamalar getirdiği için, iptali istenen kural, Anayasanın 10 uncu maddesine aykırıdır.

Diğer taraftan Anayasanın 73 üncü maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” denilmiştir. Bu hükme göre;

- 1) Herkes vergi ödeyecektir,
- 2) Vergi mali güce göre ödenecektir.

Gelir düzeyi aynı olan, diğer bir anlatımla mali gücü aynı olan mükellefler hakkında farklı uygulama yapılması, Anayasanın 73 üncü maddesine de aykırı düşer.

5527 sayılı Kanununun 30 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen Ek Madde 67’nin onyedinci fıkrasında, söz konusu stopaj oranını sifıra kadar indirmek veya % 15’e kadar artırma konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi, verilen bu yetki çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca Yurtiçinde yerleşik yatırımcılar bakımından da stopaj oranının sifıra kadar indirilebilmesinin mümkün bulunması kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelenmesi açısından farklı bir durum yaratmamaktadır. Şöyle ki;

Anayasa Mahkemesinin 2.10.2003 gün ve E.2003/73, K.2003/86 sayılı kararında,

“Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen 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 yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasanın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Anayasanın 73 üncü maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülerek Anayasanın 2 nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.

Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”

denilmiştir.

Türkiye’de yerleşik olmayan dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranının iptali istenen düzenlemeyle, yani yasa ile sifıra indirilmesine karşın, yurtiçinde yerleşik yatırımcılar bakımından stopaj oranının sifıra kadar indirilmesinin Bakanlar Kurulu’nun takdirine bırakılmış olmasının devletin vergilendirme yetkisini keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasına imkân tanıdığı açıktır. Bu nedenle, tüm finansal araçlardan Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara stopaj uygulanması yönünden aynı hukuksal durumda olan yatırımcılar arasında yerli – yabancı ayrımının yapılmış olması kanun önünde eşitlik ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 10 uncu maddesine aykırı düşer.

Diğer taraftan iptali istenen düzenleme, “karşılıklılık” ilkesiyle de bağdaşmamaktadır. Türk Yabancılar Hukukunun temel ilkelerinden en önde geleni, karşılıklılıktır. Karşılıklılık (mütekabiliyet) esası, öğretide en az iki devlet arasında uygulanan ve her birinin ülkesinde diğerinin vatandaşlarına aynı mahiyetteki hakları karşılıklı tanımalarını ifade eden bir prensip olarak izah olunmaktadır. Bu prensibe göre; bir yabancının Türkiye’de bir haktan yararlanabilmesi, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının da o yabancının ülkesinde aynı tür ve nitelikte olan

haklardan yararlandırılmasına bağlıdır. Karşılıklı muamele esası, antlaşma ile ya da kanunla konulabilir.

Anayasamızın Başlangıç kısmının ikinci paragrafında yer alan “Dünya milletleri ailesinin eşit haklara sahip şerefli bir üyesi olarak ...” ibaresi, milletlerarası hukuk ilişkilerimizde karşılıklılık ilkesinin esas alınacağını göstermektedir. Karşılıklılığın etkisiz hale gelebildiği bir durumda ise, milletlerin eşit haklara sahip olduğundan söz edilemez.

Bu nedenle iptali istenen cümle, Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına da aykırıdır.

Anayasaya aykırı bir düzenlemenin, Anayasanın 2 nci maddesindeki hukuk devleti ve 11 inci maddesindeki Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesiyle bağdaşması da düşünülemez.

Açıklanan nedenlerle, 27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Gelir Vergisi Kanununun da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 1 inci maddesinin (a) bendinin 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklediği cümle Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına, 2 nci, 10 uncu, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

#### IV. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

İptali istenen kural ile dar mükellef, gerçek kişi ve kurumların, yani yurtdışında yerleşik yatırımcıların finansal araçlardan, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfıra indirilerek kanun önünde eşitlik ilkesi zedelendiği gibi, yabancılar hukukumuzun temeli olan karşılıklılık ilkesinden vazgeçilerek yabancıların ülkemizde karşılıklılık ilkesi aranmadan hak edinmesine imkân tanınmaktadır.

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 açacağından duraksama bulunmamaktadır.

Arz ve izah olunan nedenlerle, söz konusu kural hakkında yürürlüğünün durdurulması da istenerek iptal davası açılmıştır.

#### V. SONUÇ VE İSTEM

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, 27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Gelir Vergisi Kanununun da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 1 inci maddesinin (a) bendi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna eklenen cümlelerin, Anayasanın Başlangıç kısmının ikinci paragrafına, 2 nci, 10 uncu, 11 inci ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğundan,

iptaline ve uygulanması halinde sonradan giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz.”

#### **B- Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:**

“Bilindiği üzere kanunların yer bakımından uygulanmasında “kanunların mülkiliği” ve “kanunların şahsiliği” olmak üzere iki temel kural vardır. Birinci kurala göre, bir ülke sınırları içinde yer alan, vatandaş olsun veya olmasın her kişi o ülkenin yasalarına tabi olacaktır. Kanunların şahsiliği ilkesine göre ise bir ülkenin vatandaşı kendi ülkesinin sınırları dışında da bulursa kendisi için bağlı olduğu devletin yasaları uygulanacaktır. Vergi yasaları açısından bu ilkeler gereği Türk vergi sisteminde de tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarına yer verilmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükellefiyet ile ilgili birinci kısmının ikinci bölümünde “Tam Mükellefiyet” düzenlenerek, ülkemizde yerleşmiş olanlarla resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının tam mükellef sayılarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri, “Dar Mükellefiyet” ile ilgili üçüncü bölümünde ise; Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar mükellef sayılarak sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Böylece, devlet kendi ulusal sınırları üzerinde oluşan kazanç ve irattan pay alma hakkını dar mükellefiyetle sağlamış bulunmaktadır. Ancak itiraza konu kanun hükmü ile tam mükelleflerin maddede belirtilen kazanç ve iratlarından vergi kesintisi yapılırken aynı kazanç ve iratları elde eden dar mükelleflerden vergi kesintisi yapılmaması benimsenmiştir. Bu durumun aşağıda açıklandığı üzere Anayasa’nın 10,73. maddelerine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

#### **I- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA’NIN 10. MADDESİNE AYKIRIDIR**

“Kanun önünde eşitlik” başlıklı, Anayasa’nın 10. maddesinde; “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” denilmektedir.

Anayasa’nın, bu ilkesi ile aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulacağı,

değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının bir aykırılık oluşturmayacağı kabul edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine 5527 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen itiraza konu "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." ibaresi getirilerek vergiyi doğuran olay tüm mükellefler için aynı olduğu halde, bir başka deyişle kazancın elde edilmesi yönünden aynı durumda bulunduğu halde dar mükellefler lehine bir düzenleme yapılmasının Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

## II- İTİRAZ KONUSU HÜKÜM ANAYASA'NIN 73. MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASINA AYKIRIDIR

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür." denilmektedir. Fıkra, verginin "genel olması", "malî güce göre" ve "kamu giderlerini karşılamak üzere" alınması öngörülmüştür. Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamasıyla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir 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 vergilendirilmesidir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine 5527 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen itiraza konu "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır." ibaresi getirilerek dar mükellefler lehine bir düzenleme yapılmasıyla maddede de yer verilen "malî gücüne göre" vergilendirme ilkesini zedelediği kanaatine varıldığından söz konusu yasal düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu görülerek, iptali için itiraz yoluna başvurmak gerekmiştir.

Öte yandan aynı maddenin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'nin E:2006/1 19 Esas sayılı dosyasında iptal davası açıldığı da anlaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 Sayılı Kanunun 1/a maddesiyle eklenen "dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır" ibaresinin 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ile 73. maddesindeki vergilendirme ilkelerine aykırı görüldüğünden iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmasına, kararla birlikte dava dosyasının onaylı örneğinin Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesine ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına, T.C. Anayasası'nın 152., 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 28. maddesi uyarınca 10/10/2007 tarihinde karar verildi."

## II- YASA METİNLERİ

### A- Dava ve İtiraz Konusu Yasa Kuralı

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun iptali istenilen kuralı da içeren geçici 67. maddesi şöyledir:

"Geçici Madde 67- (Ek: 30/12/2004-5281/ 30 md.)

1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) (Ek: 22/12/2005-5436/14 md.) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. (Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.) **Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.**

(Değişik ikinci paragraf: 22/12/2005-5436/14 md.) Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul

kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınır.

Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir. Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığına da bildirilir. Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevsik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına bildirilir.

(Değişik altıncı paragraf: 27/6/2006-5527/1 md.) Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasında elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.

Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları, verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmez. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat dönemini izleyen ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan eder ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

(Ek paragraf: 22/12/2005-5436/14 md.) Bu maddenin uygulaması bakımından banka veya aracı kurumlar (işleme taraf olanlar) kendilerinde bulunan veya ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında tarhiyattan sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirim yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.

2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılırsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

3) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yaparlar. Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır. Tevkif edilen vergiler (1) numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

4) (Değişik: 22/12/2005-5436/14 md.) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.

6) Bu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen tevkifat oranlarını yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için beş puana kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

7) (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. (Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.) Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez. Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, (2) ve (3) numaralı fıkralar kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticarî işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.

9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

11) (Ek: 22/12/2005-5436/14 md.) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tâbi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

12) Bu maddede geçen, “banka” kavramı 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye’de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını “aracı kurum” kavramı ise 28.7.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye’de faaliyette bulunan aracı kurumları ifade eder.

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

14) (Değişik: 22/12/2005-5436/14 md.) Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 31/12/2008 tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için (1) numaralı fıkrada belirtilen tevkifat oranı sıfır olarak uygulanır. Tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) (...) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye’de işyeri

veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz.

15) (Ek: 22/12/2005-5436/14 md.) Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki (2) numaralı fıkrasında, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu olarak addolunmuş dar mükellefiyete tâbi yatırım fonlarının vergilendirilmeye ilişkin 31.12.2005 tarihindeki bu statüleri;

a) 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senetleri hariç) sınırlı olmak üzere bu menkul kıymetlerin tamamı itfa edilinceye kadar,

b) 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için ise bu menkul kıymetlerin bu tarihten sonra portföyden ilk çıkış tarihine kadar,

Devam eder.

16) Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1 2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

17) (Ek: 27/6/2006-5527/1 md.) Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya % 15'e kadar artırmaya yetkilidir.

18) (Değişik: 22/12/2005 - 5436/14 md.) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri belirlemeye, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

19) Bu madde hükümleri 31.12.2015 tarihine kadar uygulanır.”

#### **B- Dayanılan Anayasa Kuralları**

Dava dilekçesinde ve başvuru kararında Anayasa'nın Başlangıç'ı ile 2., 10., 11. ve 73. maddelerine dayanılmıştır.

### **III- İLK İNCELEME**

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi gereğince, E.2006/119 sayılı dosya 5.9.2006, E.2008/4 sayılı dosya 17.1.2008 gününde yapılan ilk inceleme toplantılarında başvurularda eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, E.2006/119 sayılı dosyada yürürlüğü durdurma isteminin bu konudaki raporun hazırlanmasından sonra karara bağlanmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

### **IV- BİRLEŞTİRME KARARI**

E.2008/4 sayılı itiraz başvurusuna ilişkin davanın, aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle 2006/119 esas sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esasının kapatılmasına, esas incelemenin 2006/119 esas sayılı dosya üzerinden yürütülmesine, 17.1.2008 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

### **V- ESASIN İNCELENMESİ**

Dava dilekçesi, başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin raporlar, dava konusu Yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüldüğü düşüldü:

#### **A- Kuralın Anlam ve Kapsamı**

193 sayılı Yasa'da gerçek kişilerce elde edilen kazanç ve iradın "beyanname" ile beyan edilmesi esas olmakla birlikte, mahiyetine bağlı olarak tevkif (stopaj) suretiyle vergileme esası da geçerlidir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde 2006-2015 yılları için uygulanmak üzere 193 sayılı Yasa'nın genel ilkelerinden ayrı yeni bir vergilendirme düzeni getirilmiştir. 193 sayılı Yasa'ya 5281 sayılı Yasa'yla eklenen geçici 67. maddede, madde kapsamındaki finansal araçların elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler, tevkifat yoluyla vergilendirilmeye başlanmıştır. Böylece 193 sayılı Yasa'nın 94. maddesiyle sadece bir kısım menkul sermaye iratlarına uygulanan tevkifat sistemi genişletilerek, daha kapsamlı tevkifat esasına geçilmiştir.

Tevkifat, 193 sayılı Yasa'nın geçici 67. maddesinin çeşitli fıkralarında düzenlenmiş, tevkifata muhatap olacak kişiler ise tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar olarak belirtilmiştir.

Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bankalar ve aracı kurumlar, alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark, alımına aracılık ettikleri menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark ile menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan) üzerinden bankalar ve aracı kurumlar vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuştur. Aynı maddenin (7) numaralı fıkrasına göre, tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için gerçek kişilerce ayrıca yıllık veya münferit beyanname verilmediğinden ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dâhil edilmediğinden, yapılan vergi kesintisi "nihai

vergileme” özelliği taşımaktadır. Bu durum madde gerekçesi ve gelir vergisi genel tebliğlerinde de açık olarak belirtilmiştir.

Geçici 67. madde kapsamında kesintiye tabi tutulan gelirler, ayrıca 193 sayılı Yasa'nın 94. ya da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddelerine göre kesintiye tabi tutulmamaktadır. Geçici 67. maddenin (5) numaralı fıkrasında, vergi kesintisi yapılmasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının (1) numaralı fıkraya göre yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği öngörülmüştür.

(1) numaralı fıkrada, dava konusu kuralla değişiklik yapıncaya kadar dar ve tam mükellef ayrımı yapılmaksızın tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir. 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilecek kazanç ve irat üzerinden elde edilen “mükellefiyet türü”ne bakılmaksızın %15'lik oran uygulanmış, gelir vergisinin artan oranlı tarife ve buna bağlı olarak getirilen tevkifat maddelerinin uygulanmadığı özel bir vergileme sistemi getirilmiştir.

Tevkifat uygulamasının kapsamına dahil bulunan “menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları”, geçici 67. maddenin (13) numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu’na kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarını ifade etmektedir.

Geçici 67. maddede yer alan vergileme esasları, uygulamanın başlamasından altı ay sonra 5527 sayılı Yasa’yla değiştirilmiş, maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamındaki menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellef ayrımı yapılmaksızın stopaj oranı %15 olarak belirlenmiş iken, 7.7.2006 tarihinden itibaren dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0’a indirilmiş, tam mükelleflerin %15 olan tevkifat oranında bir değişiklik yapılmamıştır. Dava konusu kuralın yer aldığı geçici 67/1. madde kapsamında olmayan menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının hangi oranda tevkifata tabi tutulacağı geçici 67. maddenin diğer fıkralarında ayrıca gösterilmiştir.

5527 sayılı Yasa’yla geçici 67. maddeye eklenen (17) numaralı fıkra ile stopaj oranını her bir kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla ayrı ayrı sifıra indirmeye veya %15’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

193 sayılı Yasa’da tam mükellefiyet için “ikamet” ve “uyrukluk” ölçütü esas alınmış, Türkiye’de yerleşmiş olanlarla, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmışlardır. Yasa’nın 6. maddesinde ise, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak tanımlanmış ve bunlar tam mükelleflerin aksine sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve irat üzerinden vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Dar mükellefiyette ikametgâh ve uyrukluk esasından farklı olarak “mülkîlik” esası benimsenmiş ve kaynağı Türkiye’de olan gelirler vergilendirmeye esas alınmıştır.

Öte yandan, kurumlar yönünden menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. ve Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67. maddelerinde iki ayrı düzenleme bulunmaktadır. Ancak 5520 sayılı Yasa’nın geçici 1. maddesine göre, 193 sayılı Yasa’nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve irat üzerinden 5520 sayılı Yasa’ya göre kesinti yapılmayacaktır. Buna göre dar mükellefiyete tabi kurumların 2006–2015 yılları arasında Türkiye’de elde edecekleri menkul kıymet gelirleri üzerinden 5520 sayılı Yasa’nın 30. maddesi yerine 193 sayılı Yasa’nın geçici 67. maddesinin dava konusu kuralın yer aldığı (1) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda gelir türleri (ticari, zirai ve serbest meslek kazançlar, ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar) itibarıyla tam ve dar mükelleflerin vergilendirilmesinde Yasa’da belirtilen kimi durumlarda beyanname verip vermeme ve kimi şekli konular dışında vergi tevkifatı yönünden bir ayırım bulunmamaktadır. Ancak dar mükellefler yönünden, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bulunup bulunmamasına göre bu anlaşmalarda yer alan hükümlere bağlı olarak kimi farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

#### **B- Anayasa’ya Aykırılık Sorunu**

Dava dilekçesi ve başvuru kararında, menkul kıymetlerden kazanç ve irat elde edilmesi ve bunlara stopaj uygulaması yönünden tam ve dar mükelleflerin aynı hukuksal durumda oldukları, vergiyi doğuran olay aynı olduğu halde vergi yükünün dağılımında dar mükellefler lehine bir düzenleme yapıldığı, kanun önünde eşitlik ilkesinin zedelendiği, aynı finansal araçlardan aynı nitelikte elde edilen gelire stopaj uygulamasında ayrımcılığa yol açıldığı, vergilerin yasayla getirilmesinin tek başına yeterli olmadığı, aynı zamanda verginin, malî güce göre alınması, adaletli ve dengeli dağılımı, eşit ve genel olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi gerektiği, Anayasa’nın Başlangıç kısmının ikinci paragrafında yer alan “Dünya milletleri ailesinin eşit haklara sahip bir üyesi olarak...” ibaresinin uluslararası hukuk alanında karşılıklılık ilkesinin esas alınacağını gösterdiği, düzenlemenin karşılıklılık ilkesiyle de bağdaşmadığı, bu nedenlerle kuralın Anayasa’nın Başlangıç kısmının ikinci paragrafı ile 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.



Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözeten, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. 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, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilerek verginin malî güce göre alınması ve genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır.

193 sayılı Yasa'nın geçici 67. maddesiyle gelir vergisi uygulamasında genel ilkelerden ayrı, "özel nitelikte bir vergilendirme" rejimi getirilmiştir. Geçici 67. maddenin yürürlüğe girdiği tarihte mükellefiyet yönünden bir ayırım yapılmaz iken (1) numaralı fıkranın sonuna eklenen tümceyle, tam mükellefler için %15 olan tevkifat oranı dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiş, aynı gelir unsurundan aynı nitelikte elde edilen gelirlere uygulanan vergi tevkifat oranında değişiklik yapılarak tam ve dar mükellefler arasında farklılık yaratılmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil "malî güç" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkeleridir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir.

Tam ve dar mükelleflerde vergi yükü dışında biçimsel ve usule ilişkin kimi farklılıklar olabilir. Ancak bu mükelleflerin, kendilerinden tahsil edilmesi gereken malî yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve mali güçlerine göre vergi ödemeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellef arasındaki yerleşmeye dayalı farklılık, bunlar arasında aynı gelir unsuru yönünden malî gücün farklı olduğunu göstermez. Ekonomik amaçlı değişikliklerin verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması, anayasal ilkelere de aykırı olmaması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken, gelir unsuru yönünden malî güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sifra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasa'yla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir.

Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma malî güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, nakul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini içeren "malî güç" ve "vergide eşitlik" ilkelerine aykırılık oluşturur.

Açıklanan nedenlerle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Yasa'yla eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %

) olarak uygulanır" şeklindeki dava konusu cümle, Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Haşım KILIÇ, Ahmet AKYALÇIN, Cafer ŞAT, Serdar ÖZGÜLDÜR ile Serruh KALELİ bu görüşe katılmamışlardır.

Kuralın Anayasa'nın Başlangıç'ı ve 11. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

#### **VI- İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU**

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez" denilmekte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri 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 belirtilmiştir.

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır" biçimindeki cümlelerin iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluk, kamu yararını ihlâl edici nitelikte olduğundan gerekli yasal düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının, Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

#### **VII- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ**

31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." biçimindeki cümlelerin iptaline ilişkin hükmün süre verilerek yürürlüğe girmesinin ertelenmesi nedeniyle bu cümlelerin yürürlüğünün durdurulması isteminin REDDİNE, 15.10.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.

#### **VIII- SONUÇ**

**A- 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 27.6.2006 günlü, 5527 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a) bendi ile eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır." biçimindeki cümlelerin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Haşım KILIÇ, Ahmet AKYALÇIN, Cafer ŞAT, Serdar ÖZGÜLDÜR ile Serruh KALELİ'nin karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,**

**B- İptal edilen cümlelerin doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlâl 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 DOKUZ AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE, OYBİRLİĞİYLE,**

15.10.2009 gününde karar verildi.

Başkan Haşım KILIÇ	Başkanvekili Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Üye Fulya KANTARCIOĞLU
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

**Esas Sayısı : 2006/119**

**Karar Sayısı : 2009/145**

#### **KARŞIOY GEREKÇESİ**

İptal ve itiraz konusu kuralla dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için vergi oranının % 0 olarak uygulandığı, Bakanlar Kurulu'na bu konuda alt ve üst sınırları belirlenmiş bir yetki verilmediği, kaldı ki dar mükellefler bakımından % 0 şeklinde bir rakam öngörülemeyeceği şeklindeki çoğunluk görüşüne iştirak etmeye imkân yoktur. Gerçekten 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının 1. paragrafının

sonuna eklenen kuralın, aynı maddeye aynı kanunla (27.6.2006 tarih ve 5527 sayılı Kanun) eklenen (17) no'lu fıkra ile birlikte değerlendirilmesi zorunludur. Çünkü, bu fıkroda açıkça "Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden elde edilen kazançlar için bunun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya % 15'e kadar artırmaya yetkilidir." denilmektedir. Bu açık hükme göre de itiraz konusu kuralla dar mükellefler için belirlenen % 0 oranı sabit (değişmez) bir rakam olmayıp Bakanlar Kurulu ekonomik gelişme ve göstergelerin gösterdiği lüzuma göre bu % 0 oranını % 15'e kadar artırabilecektir. Dolayısıyla ortada sabit ve değişmez bir düzenleme olduğunu söylemek mümkün değildir. Ayrıca, % 0 oranının bir verginin alınmasından tamamen vazgeçilmeyi gerektirmediği, bunun bir alt limit olarak matematiksel rakamı ifade ettiğini bu rakamın Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, kanunun verdiği yetki üzerine Bakanlar Kurulu'nca her zaman belirlenen üst limite kadar artırılmasının mümkün bulunduğu hukuki gerçeği karşısında, % 0 belirlemesiyle dar mükelleflerden bu verginin alınmasından tamamen vazgeçildiği sonucuna ulaşmak doğru ve yerinde bir yorum tarzı olmayacaktır.

Açıklanan nedenlerle, kuralın Anayasa'ya aykırı bir yönü olmadığı ve iptal isteminin reddi gerektiği kanısına vardığımızdan, aksi yöndeki çoğunluk kararına katılmıyoruz.

Başkan  
Haşim KILIÇ

Üye  
Ahmet AKYALÇIN

Üye  
Cafer ŞAT

Üye  
Serdar ÖZGÜLDÜR

**Esas Sayısı : 2006/119**

**Karar Sayısı : 2009/145**

#### **KARŞIOY**

Bakanlar Kurulu'na verilmiş yetki ile dar mükellefe yüzde "0" vergi uygulaması öngörülüş iken tam mükellefler yönünden % 15 vergi uygulamasını da, Türkiye'de elde edilen gelire kazanç vergisi uygulanması gerektiği ana kuralı karşısında uygulamanın mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı sonucuna ulaşan çoğunluk görüşüne katılma imkanı yoktur.

Kanunda belirtilen yukarı aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmaya yetkili Bakanlar Kurulu ülke ekonomisinin yararına olmak nedeniyle işlemler üzerine, mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisine piyasa denetimi adına anayasal olarak sahiptir.

Hal böyle iken, herkesin bildiği dünya ölçekli ekonomik çalkantılar ve bunların etki değerlerini minimize etme realitesi, yürütmenin ve yasa koyucunun görevidir. İşte bu nedendir ki tam ve dar mükellefler için 67. maddenin birinci fıkrasında öngörülen vergi oranları 23.7.2006, 13.11.2008, 3.2.2009 tarihlerinde onbeş ila sıfır aralığında hisse senetleri, sarı kazançlar vb. yönünden üç kez değişikliğe uğramış, görülen gelişmeler ve sapmalara göre maliye ve ekonomi politikalarını revize edebilmişlerdir.

Alım, satım, ödünç, itfa, menkul kıymet ve sermaye piyasası araçları üzerinde uygulanan mali politikanın denetlenmesinde kamusal yarar olmadığı anayasal dille kesin olarak söylenemedikçe Yasa'nın açık yetki hükmüne rağmen vergi oranlarını denetler biçimde yargı kurup yorum yapmak Anayasa Mahkemesi'nin görev alanı dışındadır.

Dar ve tam mükellef arasında temel ayırım yapma gereği doğmuş ise bunun ülke gerçeği için olmadığı, yerindelik ifadeleri ile yapılamaz. Dar mükellef yönünden menkul kıymet ve sermaye piyasası araçlarından faydalanmak bir özel hukuk ilişkisine dayanır. Bu hukuk da ise karşı taraf yani devletin arz koşulları talebi doğurur. Yargı organı ise arz koşullarının nasıl olacağını belirleme hakkına sahip değildir ve bu nedenle Türkiye'nin vergi geliri yükünü konjoktüre göre paylaşmak zorunda olmayan bir kesime de şart koşup, vergi yüküne katılanlar yönünden eşitlik karşılaştırması yapılamaz. O vergi ile yatırım getirenin, para likidasyonuna kattığı tutarın ülke içi kaynaklarda yine bu ülke insanı tarafından paylaşıldığı ve nemalandığı gerçeği gözetildiğinde ise, adeta borsa enstrümanını aracı olarak kullanıp ülkeye kredi getiren ve karşılığı yükümlülüğünün ne olduğunu belirleme yetkisinin ise hiçbir zaman sıfır olamayacağı sonucuna varan anlayış veya dış kreditora dar mükellef deyip mükellef çeşitleri arasında farklı oran uygulanamayacağı, kaynak yaratmak ve toplumun refah düzeyini yükseltmekle görevli devletin görev alanını ekonomik olarak sınırlayan Anayasa'ya aykırı bir yorumdur.

Anılan nedenler ile iptal isteminin reddi gerekirken aksi yönde oluşan çoğunluk görüşüne katılmamıştır.

Üye  
Serruh KALELİ

**ANAYASA MAHKEMESİ KARARI**

**Esas Sayısı : 2006/124**

**Karar Sayısı : 2009/146**

**Karar Günü : 15.10.2009**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN :** Diyarbakır Vergi Mahkemesi

**İTİRAZIN KONUSU :** 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

**I- OLAY**

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen salınan cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

**II- İTİRAZIN GEREKÇESİ**

İtirazın gerekçesi şöyledir:

"1982 Anayasasının 2. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." hükmü yer almış olup maddede yer alan Hukuk Devleti İlkesi Anayasa Mahkemesinin aşağıda yer alan kararları ile tanımlanmış ve somut karakter kazanmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 25 Mayıs 1976 tarih ve K. 1976/28 sayılı Kararında; "Hukuk devleti; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun, bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir", 27 Mart 1986 Tarih ve E.1985/31, K. 1986/11 sayılı Kararında; "Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir".

21 Haziran 1991 tarih ve K.1991/17 sayılı Kararında; "Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve düzeni sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, bütün davranışları hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlet demektir", 12 Kasım 1991 tarih ve K. 1991/43 sayılı Kararında; "Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez", 01 Temmuz 1998 tarih ve K.1998/45 sayılı Kararında; "Hukuk Devleti" insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır" ifadelerine yer vermiştir.

Hukuk devleti ilkesinin gerekleri kararlarda açıklanmış olup devletin aynı ya da benzer durumlarda olan kişi ve olaylar hakkında eşit davranması gerekmektedir; takdir komisyonuna matrah tayini için sevk edilmesi tahakkuk zamanasını süresini durdurmakla beraber; durma süresinin sınırlandırılmaması idarenin farklı uygulamalarına sebep olabilmekte bazı durumlarda ise takdir komisyonunda geçen süre hukukun genel ilkelerinden hak ve nefaset ilkesini zorlamakta ve bu durum alacağını takip ve tahsil noktasında alacağını takip etmeyen alacaklıların alacağını eksik borç haline getirmeyi amaçlayan zamanasını müessesesini işlemez hale getirmekte diğer taraftan idarenin iç işleyişinden kaynaklanan gecikme sebebiyle mükellef aleyhine fazladan gecikme faizi hesaplanmasına sebep olmaktadır.

**ANAYASA'YA AYKIRILIK İDDİASININ CİDDİ GÖRÜLMESİ:**

Öte yandan 2949 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 28. maddesinde; davaya bakmakta olan mahkemenin o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse, bu yoldaki gerekçeli kararı veya bir davaya bakmakta olan mahkemenin taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa taraflardan bu konudaki iddia ve savunmalarını ve kendisini bu kanıya götüren görüşünü açıklayıcı kararı, dosya muhtevasını mahkemece, bu konu ile ilgili görülen belgelerin tasdikli örnekleri ile birlikte Anayasa Mahkemesi Başkanlığına göndereceği, Anayasa Mahkemesi Genel Sekreterliği'nin gelen evrakı kaleme havale edeceği ve keyfiyeti Mahkemeye bir yazı ile bildireceği, evrakın kayda girişinden itibaren 10 gün içinde noksanlıkların olup olmadığının inceleneceği, eksiklikleri olduğu anlaşılan işlerin geri çevrilmesine, Mahkemenin yetkisiz olduğu tespit edilen başvuruların da reddine karar verileceği Anayasa Mahkemesinin işin kendisine noksanzız olarak gelişinden

başlamak üzere beş ay içinde karar vermemesi halinde ilgili mahkemenin davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandıracağı hükmüne bağlanmıştır.

Açıklanan nedenlerle 2949 Sayılı Kanununun 28. maddesi uyarınca 213 sayılı “Vergi Usul Kanununun 114/2 maddesinde yer alan; “Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder” cümlesi Anayasa’ya aykırılığı hakkında karar verilmek üzere dava dosyasındaki belgelerin onaylı örneklerinin Anayasa Mahkemesine gönderilmesine, dava dosyasının bu hususta karar verilmeye veya Anayasa Mahkemesinin, işin kendisine noksatsız olarak gelişinden itibaren beş aylık süre geçene kadar bekletilmesine 19.7.2006 tarihinde karar verildi.”

### **III- YASA METİNLERİ**

#### **A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı**

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun itiraz konusu kuralı da içeren 114. maddesi şöyledir:

“Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

**Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.**

(Ek : 4/12/1985 - 3239/9 md.) (Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/5 md.) Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

(Değişik : 4/12/1985 - 3239/9 md.) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.”

#### **B- Dayanılan Anayasa Kuralı**

Başvuru kararında, Anayasa’nın 2. maddesine dayanılmıştır.

### **IV- İLK İNCELEME**

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü’nün 8. maddesi gereğince, Tülay TUĞCU, Haşim KILIÇ, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Osman Alifeyyaz PAKSÜT’ün katılımlarıyla 5.9.2006 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

### **V- ESASIN İNCELENMESİ**

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

#### **A- Anlam ve Kapsam**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 114. maddesinin birinci fıkrasına göre, “*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*”. Kuralda, zamanaşımı süresinin işleyebilmesi için vergi alacağının doğumu esas alınmış, zamanaşımı süresinin, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiştir.

Kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki sadece alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda Anayasa’nın 73. maddesinin niteliği gereği bir ödev ilişkisidir. Bu karşılıklı ödev gereği, mükelleflerin yükümlüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi, idarenin de vergiyi zamanında tarh, tahakkuk ve tahsil etmesi gerekir. Vergi yasalarının vergiyi bağladığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğan vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.

213 sayılı Yasa’nın 113. maddesinde vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılan zamanaşımı, “*süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması*” olarak tanımlanmıştır. Kamu yararı düşüncesiyle kabul edilen ve vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran zamanaşımı, mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir.

213 sayılı Yasa’daki tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona ermektedir. Mükellefe bu süreden sonra vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Verginin eksik tarh edilmesi nedeniyle ikmalen tarhiyata gidilebilmesi, usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir verginin yeniden tarh edilebilmesi zamanaşımı süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Zamanaşımı süresinin geçmesiyle artık vergi incelemesi de yapılamayacaktır.

Başvuru konusu, 213 sayılı Yasa’nın zamanaşımı sürelerini düzenleyen 114. maddesinin “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder*” şeklindeki ikinci

fikrasıdır.

Vergi hukukunda zamanaşımının durması, yasada sayılan hallerin ortaya çıkması ile zamanaşımı süresinin işlememesini ifade etmektedir. Vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurusu zamanaşımı süresini durdurmaktadır. Başvuru, takdir komisyonunda matrah takdiri için kaldığı sürece tarh zamanaşımı işlememektedir. Duran zamanaşımı takdir komisyonu kararının vergi idaresine gelmesini izleyen günden itibaren durduğu yerden yeniden işlemeye başlamaktadır.

Takdir komisyonunun kuruluşu, üyelerin seçilmesi, görev ve yetkileri 213 sayılı Yasa'nın 72.-75. maddelerinde sayılmış, aynı Yasa'nın 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının "takdir kararı"na bağlanacağı, 32. maddesinde de takdir kararının imza karşılığında vergi dairesine tevdi olunacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Yasa'da takdir komisyonlarının çalışma, karara bağlama ve karara bağlanan takdir kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. İncelenen kuralda, zamanaşımının hangi nedenle ve ne zaman duracağı, duran zamanaşımı süresinin ne şekilde ve ne zaman işlemeye başlayacağı gösterilmiştir. Kuralın birinci tümcesinde, başvuru vergi dairesine bırakılmış, "vergi dairesinin matrah takdiri için" takdir komisyonuna başvuracağı belirtilmiş, ikinci tümcesinde ise takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda açık ve net olarak bir süre belirlenmemiştir. Bir başka deyişle takdir komisyonunun matrah tespit ederek buna ilişkin kararın vergi dairesine gönderilmesinde herhangi bir süre öngörülmemiştir.

#### **B- Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

Başvuru kararında, takdir komisyonuna tevdi nedeniyle zamanaşımında durmanın süreyle sınırlandırılmamasının idarenin farklı ve keyfi uygulamalarına yol açtığı, takdir komisyonunda geçen sürenin hukukun genel ilkelerinden hak ve nesafet ilkesini zedelediği, zamanaşımı müessesini işlemez hale getirdiği, idarenin geç işleyişinden kaynaklanan gecikme sebebiyle mükelleflerin fazladan gecikme faiziyle karşı karşıya kaldığı, bu nedenle kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiş, itiraz konusu ikinci fıkrasında ise, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi idaresine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede 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 gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.

Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle "dava edilebilme" niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasakoyucu, zamanaşımının amacını gözönünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşımı sürelerini öngörürken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.

Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir.

İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfilik, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

İtiraz konusu kuralın ikinci tümcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.

Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktirilmesi kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün

vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Şevket APALAK bu görüşe katılmamıştır.

#### **VI- İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU**

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez" denilmekte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri 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 belirtilmiştir.

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının iptaline karar verilmesinin doğuracağı hukuksal boşluk, kamu yararını ihlâl edici nitelikte olduğundan gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla iptal kararının, Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

#### **VII- SONUÇ**

A- 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Şevket APALAK'ın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

B- İptal edilen fıkranın doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlâl 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, OYBİRLİĞİYLE,

15.10.2009 gününde karar verildi.

Başkan Haşim KILIÇ	Başkanvekili Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Üye Fulya KANTARCIOĞLU
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

#### **AZLIK OYU**

Anayasa'nın 123. maddesinde idarenin kuruluş ve görevlerinin merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, merkezdeki yönetimin, yerinden yönetim dışında kapsamlı ve ayrı özellikler içeren yapısı bulunmaktadır. Merkezden yönetim içinde sıralı bir silsile ve disiplinle idari uğraş kendini göstermektedir. Ancak merkezi idareyle bağlantılı ve o kapsamda görülen kimi farklı yapılanmalar da izlenmektedir. Bu yapılanmalarda silsile sıralaması, başka bir deyişle amir-memur konumu söz konusu olmamakta, merkezi yönetim içinde bir yerinden yönetim görünümü kendini göstermektedir. Üst amirin buyruğunun geçerli olmadığı böylesi kuruluşların kararlarına karşı merkezi idareye yargı yolu öngörülmektedir. Merkezi idaredeki birimlerin birbirlerine karşı dava açmaları olanaksız olmasına karşın, merkezde yer alan içteki yerinden yönetim yapılanmalarının işlemlerine karşı idarece dava açabilme olgusu, bu yerler yönünden farklı ölçütleri ve bakışları gündeme getirmektedir.

Beyan ilkesine dayanan vergi sistemimizde beyandaki eksikliklerin somut verilerle saptanmasıyla

ortaya çıkan ek salım dışında, kimi yasal durumlarda vergi idaresinin kendiliğinden yapacağı vergi tarhiyatları söz konusu olacaktır. Resen takdir olarak isimlendirilen ikinci yöntemde olası sakıncaları gidermek için vergiye esas olacak matrahın saptanması başka bir birime bırakılmaktadır. Kamu görevlisi olmayan kimi kişileri de içinde barındıran takdir komisyonu yukarıda sözü edilen özel bir oluşumdur. Yapacağı belirlemelerle saptayacağı takdirler yükümlü veya idare tarafından yargıya götürülebilecektir. Bu olgu, vergi idaresi ile takdir komisyonlarının farklı ve özel yapılanmaları olduğunun açık göstergesidir.

Vergi salımı ve tahsiliyle sorumlu bir kamu idaresi olan vergi yönetimi ancak kendi görev ve işlevleri kapsamındaki vergi işlemlerinden sorumlu tutulabilir. Yükümlülere korumayı ve aksamaların zaman içinde sonuçlanmasını amaçlayan vergideki zamanaşımı kurumu da bu kapsamda vergi idaresini bağlar. Takdir komisyonlarına vergi matrahının belirlenmesi için yapılacak başvurularda vergi idaresinin görevi kesilmekte, kendi kararları yönünden özgür bir birimin işlevi başlamaktadır. Takdir komisyonları vergi işlemlerini başlatan salan ve tebliğ eden bir idare olmadığından, görevleri bunlar dışında gelişir. Gerçekten de vergi alacağının doğduğu yılı izleyen beş yıl içinde tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğraması konusunda egemen olan ölçüt "tebliğ" olgusu olduğuna, tebliğ de vergi idaresinin göreviyle ilgili bulunduğuna göre, vergi dairesinin görevinin kesildiği zamanda, zamanaşımın da kesilmesi doğal bir hukuksal sonuçtur. Kararlarının vergi dairesine imzayla teslim edilmesi, her iki işlevin yapısal ayrılığını ve işlemlerinin farklı hukuksal sonuçlar oluşturacağını başka göstergeleridir. Takdir komisyonlarına karar verme süresinin tanınmamış olması, vergi görevinin akışındaki tutarlılığı da etkilemeyecektir. Dahası itiraza konu kural zamanaşımın kesilmesiyle ilgili olduğundan, takdir komisyonunun karar süreciyle ilgili yaklaşımlar incelenen kuralın değil, matrah takdir sürecini sınırlandırmama yolundaki eksik düzenlemenin eleştirileri olabilir. Buna göre vergileme akışının özelliği karşısında, idari yapılanma ve görevlerin doğal sonucu olan kuralda Anayasa'nın 123. maddesine aykırılık bulunmamaktadır.

Öte yandan, kural, herkesin mali gücüne karşı vergi ödemesini zorunlu kılan Anayasa'nın 73. maddesiyle de tam uyum içinde olduğu gibi hukuk devletine aykırılığı da söz konusu değildir. Çünkü zamanaşımına ilişkin kural açık, belirgin ve somuttur. Kuralın öngördüğü zamanaşımı verginin tebliği, yani vergi idaresinin işleviyle bağlantılı olduğundan, başka bir konumu olan takdir komisyonuna ilişkin olarak zamanaşımı kurumunun kapsamını genişletmek, bu haliyle zamanaşımı kurumunun söz ve özüyle ördüğü yapının amaç ve felsefesiyle bağdaşmayacaktır.

Bu nedenlerle davanın reddi gerekeceği oyuyla karara karşıyım.

Üye  
Şevket APALAK