

04.12.2009

## Açıklamalı Sirküler Rapor 2009/16

### Konu:

**ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARI SONRASINDA ÜCRETLER ÜZERİNDEN HESAPLANACAK GELİR VERGİSİNDE DİKKATE ALINACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ VE İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN VERİLMESİ TARTIŞMASI**

### 1. Genel olarak:

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 itibariyle 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,

iptaline dair hükümler verdiğini duyurmuştuk.

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. (Yukarıdaki iptal kararlarından yatırım indirimi istisnası hakkındaki karar yayın günü itibariyle, ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi hakkındaki karar yayın tarihinden 6 (altı) ay sonra, dar mükelleflere uygulanacak gelir vergisi tevkifatı hakkındaki iptal kararı ise yayın tarihinden 9 (dokuz) ay sonra yürürlüğe girecektir)

Anayasa'nın 8'inci maddesi gereği de Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümez.

### 2. Ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi hakkındaki iptal kararı:

5479 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeyle, 1998 yılından beri uygulanan ücretler için ayrı ve düşük oranlı vergileme, 2006 yılı gelirlerinin vergilemesinden başlayarak sona ermiştir. Değişiklik öncesi ve sonrası gelir vergisi tarifeleri aşağıdaki gibidir:

<b>2005 Yılı Ücret Gelirleri</b>						
6.600.000.000	liraya kadar					% 15
15.000.000.000	liranın	6.600.000.000	lirası için	990.000.000	lira, fazlası	% 20
30.000.000.000	liranın	15.000.000.000	lirası için	2.670.000.000	lira, fazlası	% 25
78.000.000.000	liranın	30.000.000.000	lirası için	6.420.000.000	lira, fazlası	% 30
78.000.000.000	liradan fazlasının	178.000.000.000	lirası için	20.820.000.000	lira, fazlası	% 35
<b>2005 Yılı Diğer Gelirler</b>						
6.600.000.000	liraya kadar					% 20
15.000.000.000	liranın	6.600.000.000	lirası için	1.320.000.000	lira, fazlası	% 25
30.000.000.000	liranın	15.000.000.000	lirası için	3.420.000.000	lira, fazlası	% 30
78.000.000.000	liranın	30.000.000.000	lirası için	7.920.000.000	lira, fazlası	% 35
78.000.000.000	liradan fazlasının	78.000.000.000	lirası için	24.720.000.000	lira, fazlası	% 40
<b>2006 Yılı Gelirleri</b>						
7.000	TL'ye kadar					% 15
18.000	TL'nin	7.000	TL'si için	1.050	lira, fazlası	% 20
40.000	TL'nin	18.000	TL'si için	3.250	lira, fazlası	% 27
40.000	TL'den fazlasının	40.000	TL'si için	9.190	lira, fazlası	% 35

Anayasa Mahkemesi, yukarıda yer verilen kanuni düzenleme ile ilgili olarak aşağıdaki kararı almıştır.

“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 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen “... fazlası % 35 oranında ...” ibaresinin, “ücret gelirleri” yönünden İPTALİNE, İptal hükmünün Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak **ALTI AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE**”*

### **3. İptal kararları hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı duyurusu:**

2009/149 sayılı sirkülerimiz ekinde söz konusu iptal kararları hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yapmış olduğu duyuru metnine de yer vermiştik. Söz konusu duyuruda;

“Ayrıca, Anayasa Mahkemesince Gelir Vergisi Kanununun 103’üncü maddesinde yer alan vergi tarifesindeki yüzde 35’lik orana ücretlilerin de tabi olması hükmü iptal edilmiş ve iptal kararının da Resmi Gazetede yayımından 6 ay sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

.....  
.....

*Bu aşamada Mahkemenin gerekçeli kararı beklenilmekle birlikte, iptal hükümlerinin Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak;*

.....

- Ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin kararın da Resmi Gazetede yayımlanmasını takip eden **altıncı ayın sonunda**,

yürürlüğe girecek olması nedeniyle **anılan hükümlerle ilgili uygulamalar**, söz konusu süre içinde yeni bir düzenleme yapıncaya kadar **aynen devam edecektir.**”

açıklamalarına yer verilmişti.

#### 4. İhtirazi kayıtla beyan:

İhtirazi kayıt vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 39/3. Maddesinde “*mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir*” şeklinde tanımlanmıştır. İhtirazi kayıtla beyan uygulaması asli dayanağını 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanununun 27/3 fıkrasından almaktadır. Buna göre; “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26’ncı maddenin 3’üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile **ihirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir***” demektedir. Görüleceği üzere ihtirazi kayıt, idare ile mükellef arasındaki yorum ve düşünce farklılığından kaynaklanan ve mükellefin dava hakkını saklı tutmak kaydı ile düşülen bir şerh anlamı taşır. İhtirazi kayıtla verilen bu beyanlara karşı dava açılabilmesi için;

- Mükellefin beyanname ile birlikte dilekçe yazması veya beyannamenin herhangi bir yerine ihtirazi kayıt düşmesi gerekir. Tahakkuk işlemi tekemmül ettikten sonra ihtirazi kayıt talebi kabul edilmeyecektir.
- Verilen beyannameye karşı Vergi Usul Kanunu’nun 377 ve İYUK’nun 7’nci maddesi gereğince vergi mahkemelerinde **30 gün içerisinde dava açılmalıdır**. İhtirazi kayıt dilekçeleri ancak vergi mahkemelerine dava açmaları ile hukuksal nitelik arzeder. Bu süreçte mükellefin dava açmaması idarenin eylemini kabul etmiş sayılır ki bu nedenle ihtirazi kayıtla verilen beyanname bir anlam ifade etmez.

**Elektronik ortamda verilen beyannamelerde de ihtirazi kayıtla beyan mümkündür.** (Özel onay verilecek beyannameler bölümünde “İHT” seçeneği bulunmaktadır.)

#### 5. Anayasa Mahkemesi iptal kararlarına istinaden açılan davalara dair örnek mahkeme kararları:

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bir kanun hükmüne dair iptal kararı henüz yürürlüğe girmeden yargı mercilerinde görülecek davalarda, iptal kararının mı yoksa henüz yürürlükte olan iptal edilmiş düzenlemenin mi dikkate alınması gerektiğine dair farklı yargı kararları bulunmaktadır.

Danıştay 5. Daire, 23.12.1992, K.1992/3872; E.1992/1219

*“Anayasa mahkemesince iptal edilen kanun hükmünde kararname hükmüne dayanan düzenleyici işlemin hukuki dayanaktan yoksun kaldığı ve iptal kararının henüz resmi gazete’de yayınlanmamasının yargı mercilerinin bakmakta oldukları uyuşmazlıklarda hukuka ve anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş kuralların uygulanmasını ve uyuşmazlıkların bu kurallara göre çözümlenmesini gerektirmeyeceği hk.”*

Danıştay 10. Daire, 11.10.2000, K.2000/5129; E.200/3903

*“Anayasa mahkemesi iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihin ertelenmiş olmasının, yargı yerlerinin çözümlenmekte oldukları uyuşmazlıklarda anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen yasa kurallarını uygulaması sonucuna yol açmayacağı hk.”*

Danıştay 11. Daire, 07.03.2005, K.2005/973; E.2002/4654

*“Anayasa mahkemesinin iptal kararından önceki düzenlemeye göre karar verilemeyeceği hk.”*

Danıştay 10. Daire, 24.05.1999, K.1999/2597;1996/9928

*“Dayandığı üst normun iptaline ilişkin bulunan, ancak yürürlüğü dört ay sonrasına ertelenen anayasa mahkemesi kararının resmi gazete’de yayımlanmasından daha önceki tarihte tesis edilen idari işleminin yargısal denetiminin, tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan düzenleme uyarınca yapılması gerektiği; ancak bu, Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen kuralların, bu kuralların uygulanmasına ilişkin idari işlemlerin hukuka aykırı olduklarından dolayı iptali istemiyle açılan ve halen görülmekte olan davalarda da uygulanacağı anlamını taşımamaktadır. Aksi hal "hukuk devleti" ve "Anayasanın üstünlüğü" ilkeleriyle bağdaştırılamaz.”*

## 6. Sonuç

Ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi hakkında Anayasa Mahkemesi iptal kararının yürürlüğe gireceği tarih “Resmi Gazete’de yayınından 6 (altı) ay sonra” olarak tespit edilmiştir. Maliye İdaresi de bu süre içinde mevcut gelir vergisi tarifesinin aynen uygulanması gerektiğini açıklamıştır.

İptal kararlarının yürürlük tarihlerine ve Maliye İdaresinin açıklamasına rağmen, yeni bir yasal düzenleme yapılincaya kadar geçecek süre içinde muhtasar beyannamelerin ihtirazi kayıtlı beyan edilmesi ve dava açılması sonucunda anayasaya aykırı bir tarife uygulanması

sebebiyle fazla ödendiği iddia edilecek ücret gelir vergisi tevkifatlarının iade alınması mümkün bulunmakla birlikte sirkümüzde yer alan Danıştay tarafından verilen Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının uygulanmasına ilişkin kararlar çerçevesinde kesinlik arz etmediğini belirtmek isteriz.

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