

SİRKÜ : 2012/06

Konu : (3) Adet Anayasa Mahkemesi İptal Kararı

KAYSERİ

16.03.2012

Bu sirkülerimizde, Anayasa Mahkemesinin çeşitli vergi düzenlemelerine ilişkin (3) adet iptal kararı ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Aşağıda yapılan açıklamalardan görüleceği üzere Anayasa Mahkemesince,

1- GVK Geçici 69. Maddesinde yer alan yatırım indirimini kazancın %25'i ile sınırlandıran düzenleme,

2- KDV Kanunu 29/2 maddesinde Bakanlar Kurulu'na verilen indirimli orana tabi teslim ve hizmetlere ilişkin yüklenilen vergilerden mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma yetkisi,

3- GVK Geçici 73. maddesinde 5084 Sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı uygulamasında asgari geçim indirimi uygulandıktan sonraki tutarın dikkate alınması düzenlemesi 06.06.2008 tarihinden önce yatırıma başlayanlar yönünden,

iptal edilmiştir.

1- Yatırım İndirimini İlgili Kazancın %25 ile Sınırlandıran Düzenlemenin Yürürlüğü Durdurulmuştur.

(5479 sayılı Kanunla GVK'na eklenen Geçici 69. madde)	(6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 01.01.2010)
<p>Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;</p> <p>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,</p> <p>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,</p> <p>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 (.....) (*) kazançlarından indirebilirler.</p> <p>Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>(*) Parantez içi bölümde yer alan "... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ..." ifadesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmiştir.</p>	<p>Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;</p> <p>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,</p> <p>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,</p> <p>nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.</p> <p>Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>

Bilindiği üzere, GVK'nun yatırım indirimine ilişkin 19. maddesini kaldıran 5479 Sayılı Kanunun 2. maddesinin yürürlük tarihi ve GVK'na eklenen Geçici 69. Maddenin yatırım indirimini sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlar ile sınırlandıran hükümleri 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiş, iptal kararı üzerine 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine ilişkin Geçici 69. Maddesi yeniden düzenlenerek yatırım indiriminden yararlanılmasında yıl sınırlaması kaldırılırken, yatırım indirimi uygulanacak kazanç tutarı zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutarın % 25'i ile sınırlandırılırken, daha önce yatırım indiriminden yararlanan kazançlara 31.12.2005 tarihinde geçerli olan vergi oranlarının uygulanmasını öngören düzenleme de (GVK Geçici 61. maddesini kapsamındaki yatırım indirimine uygulanacak stopaj oranı hariç) metinden çıkarılarak, yatırım indirimi uygulandıktan sonra kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacağı belirtilmişti.

18.02.2012 tarih ve 28208 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2012/9 Sayılı (Yürürlüğü Durdurma) Anayasa Mahkemesi kararı ile 6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz." biçimindeki cümlelerin **2012/20 sayılı kararla iptal edilmesi sebebiyle, iptal kararının Resmi Gazetede yayınlanacağı tarihe kadar bu cümlelerin yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir.** Söz konusu yürürlüğün durdurulması kararı ile herhangi bir oran sınırlaması olmaksızın matrahın tamamına yatırım indirimi uygulama hakları mükelleflere iade edilmiştir. Resmi Gazetede yayınlanmamakla beraber, Anayasa Mahkemesinin 09.02.2012 tarihinde yapılan toplantısında, 6009 Sayılı Kanun ile GVK Geçici 69. Maddesinde yapılan düzenlemelerin 2010 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmesini öngören (6009 Sy. Kn. 62/ç maddesi) düzenleme de iptal edilmiş, Anayasa Mahkemesinin 22.02.2012 tarihinde yapılan toplantısında ise 6009 Sayılı Kanun ile GVK Geçici 69. Maddesinde yapılan düzenlemelerden yatırım indirimi uygulandıktan sonra kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacağına ilişkin düzenlemenin iptali istemi, Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından, bu cümleye ilişkin başvurunun Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddine karar verilmiştir.

Böylece 2005 yılı hukuki düzenlemeleri ile yatırım indirimi uygulama hak sahibi olan bir mükellefin bu hakları, hakların kazanıldığı yılın mevzuat hükümlerine tabi olmak üzere yeniden tanınmış oldu.

Söz konusu kararlar uyarınca mükellefler herhangi bir oran sınırlaması olmaksızın yatırım indiriminden yararlanabilecek olup, yatırım indirimi uygulandıktan sonra bir kazanç kalması halinde bu kazançta da yürürlükteki vergi oranının uygulanması gerekecektir. Hatırlanacağı üzere, GVK 69. maddesindeki yatırım indirimini 2006, 2007, 2008 yıllarına ait kazançlar ile düzenlemeyi iptal eden 2009/144 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararının 08.01.2010 tarihinde yayınlanması gerekçesi gösterilerek e-beyanname programında yatırım indirimine yer verilmeyip 2009 yılında mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanmalarına imkân tanınmamıştı. Yatırım indirimini kazancın %25'i ile sınırlandıran düzenlemenin yürürlüğünü durduran 2012/9 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararının 18.02.2012 tarihli Resmi Gazetede yayınlanması sebebiyle, 2009 yılı kazanç beyanındaki kısıtlamaya benzer bir şekilde 2011 yılı kazanç beyanında e-beyanname programında yatırım indiriminden kazancın %25 ile yararlandırılması halinde, kazancın tamamından yatırım indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerce beyanname ihtirazi kayıtla verilerek, uygulama dava konusu edilmelidir. Gelir İdaresince hukuka uygun işlem yapılmasının sağlanması, kazanılmış hakların ihlal edilmesine son verilmesi gerekmektedir. Nitekim 16.03.2012 tarihi itibarıyla Gelir İdaresince halen elektronik ortamda verilmekte olan gelir vergisi beyannamesinde yer alan yatırım indirimi kısıtlaması kaldırılmış bulunmaktadır.

2- 5766 Sayılı Kanunla, KDV Kanunu 29/2 Maddesinde Bakanlar Kurulu'na Verilen İndirimli Orana Tabi Teslim Ve Hizmetlere İlişkin Yüklenilen Vergilerden Mal ve Hizmet Grupları ile Sektörler İtibarıyla, Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler Dolayısıyla Yüklenilen Katma Değer Vergisinin İade Hakkını Kaldırma Yetkisi İptal Edilmiştir.

(5766 sayılı Kanunun 12. maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 06.06.2008)	(5838 sayılı Kanunun 12. maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 28.02.2009)
Vergi İndirimi Madde 29- 2. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.	Vergi İndirimi Madde 29- 2. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin indirimli orana tabi teslim ve hizmetler sebebiyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin iade edilmesine ilişkin (2) numaralı fıkrasında, 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle yapılan düzenleme ile Bakanlar Kurulu "vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya" yetkili kılınmış olup, 5838 sayılı Kanunun 12. maddesiyle bu cümleler Bakanlar Kuruluna verilen yetki yönünden genişletilerek yeniden düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulu iade hakkını kaldırma yetkisini 2008/13903 Sayılı Kararla (19.07.2008 tarihinden itibaren), konaklama tesislerini işleten mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisi yönünden, 2009 yılında yayınlanan çeşitli Bakanlar Kurulu kararları ile de dünya çapında yaşanan ekonomik krizin etkilerinin giderilmesi amacıyla geçici sürelerle KDV oranı indirilen çeşitli mal grupları için kullanmış bulunmaktadır.

14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2011/153 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen son cümlesinin "**Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya;**" bölümü **iptal edilmiştir**. Ancak iptal edilen bu hüküm şu anda zaten 5838 Sayılı Kanunla değiştirildiği için yürürlükte bulunmakta olup, bu iptal kararı sadece dava açanlar için bir hak kaybını önlemiştir. 5838 Sayılı Kanunla getirilen hüküm de Anayasa Mahkemesi kararında belirtilen aynı gerekçelerle malül bulunduğundan bu hükmün yol açtığı hak kayıplarının önlenmesi için yeniden dava açılması gerekmektedir.

İnternet sitemizin yorum ve makaleler bölümünde yer alan 16.10.2007 tarihli makalede tavsiye edilen bu hizmetlerin KDV'sinin %10 olarak uygulanmak suretiyle (5) yıldır ve halen de sonu alınamayan yargı ile köşe kapmaca oyununa bir son verilmesi yeniden teklif ve tavsiye olunur.

3- GVK Geçici 73. Maddesinde 5084 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Uygulamasında Asgari Geçim İndirimi Uygulandıktan Sonraki Tutarın Dikkate Alınması Düzenlemesi, 06.06.2008 Tarihinden Önce Yatırıma Başlayanlar Yönünden İptal Edilmiştir.

193 Sayılı GVK'na 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen Geçici 73. madde ile 5084 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde, öncelikle Kanunun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınacağı şeklindeki düzenleme, 14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2011/172 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile **6.6.2008 tarihinden önce 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden iptal edilmiştir**.

Böylece önceki kanunlarla tanınan hakların sonradan çıkarılan kanunlarla kısıtlanamayacağı bir kez daha teyid edilmiştir.