

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:**Esas Sayısı : 2018/103****Karar Sayısı : 2019/4****Karar Tarihi: 13/2/2019****İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:** Kocaeli 1.Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 76. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan "...2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere..." ibaresinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: İhtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesine istinaden yapılan tahakkuk işleminin iptali ve bu tahakkuk işlemi nedeniyle oluşan fazla vergi tutarının faiziyle beraber iadesi talebiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasını ciddi bulan Mahkeme, iptali için başvuruda bulunmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN VE İLGİLİ GÖRÜLEN KANUN HÜKÜMLERİ**A. İptali İstenen Kanun Hükmü**

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 76. maddesi şöyledir:

"Bu Kanunun;

- a) 12 nci maddesi yayımını izleyen ayın başında,
- b) 13 üncü, 39 uncu ve 40 ıncı maddeleri 1/1/2017 tarihinde,
- c) 27 nci maddesiyle 488 sayılı Kanunun değiştirilen ek 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,
- ç) 35 inci maddesiyle 492 sayılı Kanunun değiştirilen ek 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (n) ve (o) bendi hükümleri, bu Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan proje ve işlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,
- d) 43 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendiyle yapılan düzenlemenin birinci paragrafı ile 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendi 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,
- e) 51 inci maddesiyle 5510 sayılı Kanunun 102 nci maddesine eklenen (n) bendi 1/1/2018 tarihinde,
- f) 62 nci maddesi 31/12/2017 tarihinde,
- g) Diğer hükümleri yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer.”

B. İlgili Görülen Kanun Hükümü

6728 sayılı Kanun'un 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kurumlar vergisinden istisna tutulan iş ve işlemlerin düzenlendiği “*İstisnalar*” kenar başlıklı 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen (j) bendinin birinci paragrafı ile ikinci paragrafının birinci cümlesi şöyledir:

“j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) iftasında kullanılır...”

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serruh KALELİ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 5/7/2018 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle uygulanacak kural ve sınırlama sorunları görüşülmüştür.

2. Anayasa'nın 152. ve 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre Anayasa Mahkemesine itiraz yoluyla yapılacak başvurular itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulayacağı kural ile sınırlıdır.

3. Başvuran Mahkeme, 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan “...2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere...” ibaresinin iptalini talep etmiştir.

4. 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, Kanun'un 43. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendiyle yapılan düzenlemenin birinci paragrafı ile 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendinin 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

5. Kanun'un 43. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendiyle yapılan düzenlemenin birinci paragrafı katma değer vergisi yönünden istisna getiren bir konuyu düzenlemekte olup kurumlar vergisi yönünden bir etkisi bulunmamaktadır. Kanun'un 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendinin ikinci paragrafının ikinci cümlesi ile sonraki paragraflar ise vukuu hâlinde istisnanın geçersiz kalacağı iş ve işlemleri düzenlemektedir.

6. Bu bağlamda bakılmakta olan davada, Kanun'un 56. maddesinin birinci fıkrasının birinci paragrafı ile ikinci paragrafının ilk cümlesi dışındaki kuralların uygulanma olanağı bulunmadığından kuralın Kanun'un 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen (j) bendinin birinci paragrafı ve ikinci paragrafının birinci cümlesi yönünden sınırlı olarak incelenmesi gerekir.

7. Açıklanan nedenlerle 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan "...2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere..." ibaresinin esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin Kanun'un 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen (j) bendinin birinci paragrafı ve ikinci paragrafının birinci cümlesi yönünden yapılmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

8. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Sadettin CEYHAN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu ve ilgili görülen kanun hükümleri, dayanılan Anayasa kuralı ile bunların gerekçeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Genel Açıklama

9. 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendine eklenen ve 2/8/2013 tarihinde yürürlüğe giren parantez içi hükümle 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yapılan sat-kirala-geri al işlemleri neticesinde ortaya çıkan satış kazancı kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu parantez içi hüküm 6728 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılarak 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen (j) bendiyle tekrar düzenlenmiştir.

10. Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen söz konusu (j) bendi incelendiğinde, bu düzenlemenin kapsamının kendileriyle işlemlerin yapıldığı kuruluşlar açısından yürürlükten kaldırılan hükme göre daha geniş olduğu görülmektedir. Zira ilk istisna düzenlemesinde finansal kiralama şirketleriyle yapılan işlemler istisna kapsamında tutulmuşken yeni düzenlemeyle finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarıyla yapılan işlemler de kapsam içerisine alınmıştır.

11. Kanun koyucu söz konusu yeni düzenlemenin, yürürlükten kaldırılan parantez içi hükmün ilk uygulamaya girdiği 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmesi yönünde bir irade ortaya koymuştur. Böylece kanun koyucunun ilk istisna düzenlemesinde kapsam içerisinde olmayan kurumlarla yapılan sat-kirala-geri al işlemlerinin de, istisnanın ilk uygulamaya girdiği 2/8/2013 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmasını amaçladığı anlaşılmaktadır.

12. Ayrıca kanun koyucu yeni düzenlemeyle sat-kirala-geri al işlemlerine konu olan taşınmazlara ait amortisman paylarının gider olarak yazılma imkânını da ortadan kaldırmıştır. Yeni düzenlemeye göre, söz konusu taşınmazlara ait amortisman payları gider olarak yazılamayacak ve özel fon hesabında izlenmeye alınan satış kazancından mahsup edilecektir.

B. İtirazın Gerekçesi

13. Başvuru kararında özette, sat-kirala-geri al uygulaması sonucunda ortaya çıkan ve kurumlar vergisinden istisna olan satış kazancını ve işleme konu olan taşınmazın amortismanına ilişkin uygulamayı düzenleyen hükmün, geçmişe yürütülecek şekilde 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yürürlüğe girecek olmasının işletmenin daha fazla vergi ödemesine sebep olacağı ve bu durumun hukuk güvenliği ilkesine aykırı olduğu belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

14. 6728 sayılı Kanun'un 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle, 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen (j) bendi gereği taşınır ve taşınmaz malların geri kiralama amacıyla satışından (sat-kirala-geri al) doğan ve kurumlar vergisinden istisna olan kazancın kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı ve özel fon hesabında tutulan bu tutarın işleme konu varlıklar için ayrılacak amortismanların itfasında kullanılacağı hükme bağlanmıştır. İtiraz konusu kural, bu düzenlemenin de yer aldığı (j) bendinin 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanacağını hüküm altına almıştır. Kuralın, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği, verginin de tahakkuk ettiği 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Zira kuralda, yeni düzenlemenin 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan sat-kirala-geri al işlemlerine uygulanacağı belirtilmektedir. Amortisman işleminin konusu ise sat-kirala-geri al işlemleri değil bu işleme konu varlıklardır. Amortisman payı ayrılması sat-kirala-geri al işlemi yapıldığı anda değil yıl sonunda mutat olarak yapılan bir işlemdir. Dolayısıyla yeni düzenlemenin 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan sat-kirala-geri al işlemlerine uygulanacak olması, verginin tahakkuk ettiği bu yıllara ilişkin giderleştirilen amortismanların düzeltme kaydı yapılmak suretiyle özel fonlar hesabına alınan satış kazancından mahsup edilmesini gerektirmemektedir. Ancak kuralın 2017 yılının Nisan ayında beyanamesi verilen 2016 yılı kurumlar vergisi üzerinde etkisi vardır.

15. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında hukuki güvenlik ilkesi bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Kural olarak hukuki güvenlik, kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. "*Kanunların geriye yürümezliği ilkesi*" uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindedir.

16. Kanunların geriye yürütmesi, getirilen yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz

sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması ise kanunların geriye yürütmesi olarak nitelendirilemez.

17. Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının geriye yürütüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olay tespitini yapmakta; bu tespiti yaptıktan sonra da geriye yürütmeyi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin, ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanması olarak tanımlamaktadır.

18. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergiyi doğuran olay*" kenar başlıklı 19. maddesinde "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar./Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*" denilmektedir.

19. Vergiyi doğuran olay, vergi türlerine göre değişiklik arz etmekle birlikte, kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir.

20. 5520 sayılı Kanun'un "*Safi kurum kazancı*" kenar başlıklı 6. maddesinde "(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ (2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." denilmek suretiyle ticarî kazançla ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na gönderme yapılmaktadır. 193 sayılı Kanun'un 38. maddesinde ise "*Bilanço esasına göre ticarî kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır*" denilerek kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır. Buna göre kurumlar vergisinin konusunu teşkil eden ticarî kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gerekir. Vergi Usul Kanunu hesap dönemini takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu 31 Aralık tarihidir. Dolayısıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık tarihinde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır.

21. 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinde yer alan ve itiraz konusu kural olan "...2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere..." ibaresinin amortisman uygulaması açısından 2013, 2014, 2015 hesap dönemleri için bir etkisi olmamakla birlikte, hesap dönemi devam eden 2016 yılı için bir etkisi bulunmaktadır. Hesap dönemi devam etmekte olan bir yıla ilişkin olarak ise ticarî kazanç henüz oluşmadığı ve esasen tespiti de mümkün olmadığından vergiyi doğuran olay henüz meydana gelmemiştir. Kurumlar vergisi açısından hesap döneminin bitmediği bu sebeple de vergiyi doğuran olayın henüz gerçekleşmediği bir tarihte, ödenecek olan kurumlar vergisini etkileyecek şekilde bir değişiklik yapılması kanunların geriye yürütülmesi olarak nitelendirilemez.

22. Kurumlar vergisi matrahını etkileyecek nitelikteki bir düzenlemenin vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmeden uygulamaya girmesi ve ilgili yıla ilişkin olarak da uygulanması kuralın geçmişe yürütmesi ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceğinden, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

IV. HÜKÜM

15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 76. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan "...2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere..." ibaresinin, Kanun'un 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen (j) bendinin birinci paragrafı ve ikinci paragrafının birinci cümlesi yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE 13/2/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ