

RESMİ GAZETE'DE 07.12.2019 TARİHİNDE YAYIMLANAN 7194 SAYILI KANUN İLE 2019 YILI GELİRLERİNE UYGULANMAK ÜZERE YAPILAN VERGİ TARİFE DEĞİŞİKLİĞİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 15.06.2020

Çalışmamız Gelir Vergisi ve bu verginin hesaplanmasında esas alınacak tarife ile ilgili olup, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan ve 2019 yılı takvim yılı henüz başlamadan öncesinde Kanunun Mük. 123. maddesinin verdiği yetki uyarınca 305 seri no. lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (RG: 31.12.2018 - 3. M / 30642) ile belirlenerek yayımlanmış (ücret dışı gelirler için geçerli) Gelir Vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

— 18.000 TL'ye kadar	%15
— 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
— 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası	%27
— 98.000 TL'nden fazlasının 98.000 TL'si	
— için 22.760 TL, fazlası	%35

Daha sonra hesap döneminin (olayda takvim yılının) kapanmasına sadece 24 gün kala kabul edilen 7914 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 17. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi ve dolayısıyla (ücret dışı gelirler için geçerli) vergi tarifesi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

— 18.000 TL'ye kadar	%15
— 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
— 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası	%27
— 500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL,	
— fazlası	%35
— 500.000 TL'nden fazlasının 500.000 TL'si için	
— 163.460 TL, fazlası için	%40

Bu şekilde değişiklik yapan 7194 sayılı Kanun, 05.12.2019 tarihinde kabul edilmiş 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, olayımız ile ilgili 17. maddenin yürürlük tarihi ise aynı Kanunun 52/e maddesi ile "...1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihi..." olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi ve maddede yer alan vergi tarifesinin bu şekilde 7194 sayılı Kanun ile değiştirilmiş olması nedeni ile mükelleflerin 2019 takvim yılı için yapacakları vergi beyanında bir miktar fazla tahakkuk ve dolayısıyla aynı tutarda fazla vergi ödemesi doğmuş olmaktadır.

Bu çerçevede 05.12.2019 tarihinde kabul edilip 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere mükellef aleyhine sonuç doğuran 7194 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yapılan değişiklik, Anayasa - Gelir Vergisi Kanunu düzenlemeleri - Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ve vergi hukuku ilkeleri dikkate alındığında hukuka aykırıdır ve bu konuda açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır:

Gelir Vergisi Kanunu'na göre "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.". (GVK md. 1) Gelire giren kazanç ve iratlar Kanunda tek tek sayılarak belirlenmiştir. (GVK md. 2)

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergilendirmenin temelinde "vergiyi doğuran olay" yer alır ve Kanun bunu "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." (VUK md. 19) şeklinde tanımlamıştır. Gelir Vergisi özelinde vergiyi doğuran olay "gelirin elde edilmesi" (GVK md. 1) olup, gelire giren kimi kazanç ve iratların elde edilmesinde "tahakkuk" ve kimisinde de "tahsilat" esas benimsenmiş olup, her bir gelir unsuru için Kanun bunları ilgili maddelerinde açıkça düzenlemiştir.

Olayımızda Gelir Vergisi, beyanname adı ile de tanımlandığı üzere "YILLIK Gelir Vergisi" olup, vergilendirme dönemi de takvim yılıdır ve bu takvim yılı içinde elde edilen gelirin (buna dahil kazanç ve iratların) vergilenmesi söz konusudur.

Vergilendirmede (özel hesap dönemi ya da kıst dönem gibi istisnalar hariç) Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenmiş "Hesap Dönemi" esas alınmaktadır ve Kanun bunu, "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır." diye belirledikten sonra ayrıca "Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır." hükmü ile de pekiştirmektedir. (VUK md. 174)

Dolayısıyla başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere diğer tüm Vergi Kanunlarında yer alan düzenlemeler vergilendirme dönemi (takvim yılı) dikkate alınarak bunun başlama tarihinden önce bilinmek ve buna göre uygulanmak üzere yapılmıştır. Anayasa Hukuku'nun temel kavramlarından (aşağıda ayrıca ele alınacak) "hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkesi" zaten bunu zorunlu da kılmaktadır.

Hesap Dönemi / Takvim Yılı ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan (mer'i veya mülga) bazı düzenleme örnekleri şöyledir:

- "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." (md. 114)
- "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." (md. 114)
- "Birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarda sayılan hallerde teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde; dördüncü fıkrada sayılan hallerde ise teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç..." (md. 153/A)

- "Beşinci ve altıncı fıkralarda belirtilen hallerde, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde mezkûr fıkralarda yer alan fiillerin işlendiğinin veya bu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmemiş olması halinde..." (md. 153/A)
- "Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." (md. 253)
- "Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." (md. 254)
- "Vergi ziyayı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 nci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 ncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.)" (md. 374)
- "(I)'inciden (II)'nciye geçiş: İş hacmi bakımından I'inci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, II'nci sınıfa geçebilirler:" (md. 179)
- "(II)'nciden (I)'inciye geçiş: İş hacmi bakımından II'nci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak I'inci sınıfa geçerler." (md. 180)
- "Cumhurbaşkanı, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar." (md. 215)
- "Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tesbit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda..." (md. 221)
- "Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir." (md. 280/A)
- "Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir." (md. 280/A)

- "Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir." (md. 280/A)

Hesap Dönemi / Takvim Yılı ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan (mer'i veya mülga) bazı düzenleme örnekleri şöyledir:

- "Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." (md. 1)
- "Belediyelerce esnaf muaflığı belgesi bir takvim yılı için verilir." (md. 9)
- "Küçük çiftçi muaflığını tayin bakımından bir takvim yılı içinde nazara alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri şunlardır:" (md. 12)
- "Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer." (md. 12)
- "Küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmek için ziraî mahsullerin bir takvim yılı içindeki satış bedelleri tutarının ... lirası geçmemesi şarttır." (md. 13)
- "12 veya 13'üncü maddelerde yazılı hadleri aşan çiftçiler bu durumun meydana geldiği takvim yılı başından itibaren küçük çiftçi muaflığını kaybederler." (md. 14)
- "İskan Kanunu hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılanlarla yerleştirilenlerin, mezkur Kanunda kazanç vergisi muaflığı için konulan kayıt, şart ve sürelerle bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların... lirası Gelir Vergisinden müstesnadır." (md. 17)
- "Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının ...Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır." (mük. Md. 20)
- "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın ... lirası gelir vergisinden müstesnadır." (md. 21)
- "Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir." (md. 32)

- "Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi hâlinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır." (md. 33)
- "Yatırım indiriminin uygulanmasına, yatırım konusunu teşkil eden aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanır ve indiriminden faydalanacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunur." (Ek md. 4)
- "Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47 nci maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48 inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatitibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler." (md. 46)
- "Götürü usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Şu kadar ki, 48'inci maddede yazılı yıllık alış, satış ve hâsılat hadlerinin bir katını aşanlar bu hadleri aştıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirilirler." (md. 50)
- "Götürülük şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler, taleplerini takip eden ay başından veya taleplerini izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler." (md. 50)
- "Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler şunlardır:" (md. 54)
- "Cumhurbaşkanı, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni haddenden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer." (md. 54)

Bu örneklerden de görüldüğü üzere başta Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu olmak üzere diğer tüm Vergi Kanunlarımızda takvim yılı / hesap dönemi itibarıyla düzenlemeler yer almakta ve bunlar daha en başta yani takvim yılı / hesap dönemi başlamadan önce hukuk alemimizde var olmaktadır. Kanunkoyucu kurallarda bir değişiklik yaptığı zaman, bunu bir sonraki takvim yılı / hesap dönemi başından geçerli olacak şekilde yapmaktadır. Yukarıda da

değindiğimiz üzere bu sistematik "Hukuk Devleti" olmanın getirdiği ve "hukuki güvenlik" ve "hukuki belirlilik" olarak adlandırılan ilkelerinin bir gereğidir.

Anayasa Mahkemesi, "Hukuk Devleti"ni, "Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli 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 yasakoyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlettir." şeklinde tanımlamakta ve "Hukuk Devletinde yasakoyucu, Anayasa ve Ceza Hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşulu ile kamu yararı, kamu düzeni gibi nedenleri gözeterek ..." düzenleme yapabileceğini öngörmektedir. (Anayasa Mahkemesi Kararı, 17.02.2004, E:2001/406 K:2004/20)

Nitekim öğretide de, "Hukuk devletinin genel tanımı bellidir ama hukuk devleti, herşeyin yasalarla çerçeveslendiği bir yasa devleti değildir." görüşü baskındır. (Örnek, Doğan Özlem, Kavramlar ve Tarihleri, c.I s. 153. İnkılap yay. 2002, İstanbul) ve bu bağlamda Kanunkoyucunun sınırsız bir takdir hakkı olmadığı kabul edilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne göre; "Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir." (Anayasa Mahkemesi Kararı, 28.02.2013, E:2012/116 K:2013/32)

Yine Anayasa Mahkemesi tarafından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bir kararına (AİHM kararı için bkz: Kayasu/Türkiye, B. No: 64119/00 ve 76292/01, § 83). atfen karar gerekçesine taşındığı üzere "Hukuki güvenlik ilkesi, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının içinde zımnen mevcut bir ilkedir. Bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmesi gerekmektedir." (Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.12.2013, Başvuru No:2012/989)

Buna göre, somut olayda takvim yılının başlaması öncesinde bireylerin gerekirse hukuki yardım da alarak ELDE EDECEKLERİ gelirler için hangi kurallara ve ne gibi yüklerle tabi olacaklarını bilebilecek durumda olmaları ve takvim yılı boyunca da bu kurullarla kendileri kadar Devlet'in de bağlı kalacağını ve bunların aleyhlerine değişmeyeceğini bilmeleri gerekir.

Bu aynı zamanda, hukuk kurallarını değiştiren makamın, sınırsız bir değişiklik yapma yetkisinin olmaması ve yetkinin hukukun genel ilkeleri ile anayasal ve yasal ilkelerle sınırlandırılmış olması ile de ilgilidir. Zira hukuk kuralları değiştirilirken bir yandan toplumun yeni ihtiyaçlarının karşılanması gerekli ise de diğer yandan değişiklik tarihine kadar var olan

mevcut hukuki durumun ve oluşmuş istikrarın zedelenmemesi gerekir. Özetle açıklamalarımız "hukuki istikrar ilkesi"nin de bir sonucudur.

Somut olayda 7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik, Kanun 07.12.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlandığı halde "...1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihi..." şeklindeki hüküm nedeniyle takvim yılının en başına GERİYE yürütülmüş ve böylece hukuki güvenlik - belirlilik - istikrar ilkeleri ihlal edilmiştir.

Anayasamızda vücut bulan "Hukuk Devleti"nde Devlet, hukuk güvenliğini sağlamakla yükümlüdür. Devamla aynı nedenle kural olarak kanunların geriye yürütülmemesi gerekli olmaktadır. Üzerinde tereddüt olmayan "kanunların geriye yürümezliği İlkesi" uyarınca kanunlar kural olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olamaması hukukun genel ilkelerinden "kazanılmış hakların korunması" ilkesinin gereğidir. Kanunların geriye yürümemesi, hukuki güvenlik - belirlilik - istikrar ilkelerinin uygulanabilmesi için aynı zamanda bir ön şarttır. Zira, kurallar hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, kanun kuralının ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerekli kılar. Bunun için temel şart ise kanunun işlemin yapılmasından önce var ve bilinir olmasıdır.

Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında aşağıdaki gerekçelere yer vermiştir.

"Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. "Yasaların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

Öte yandan, hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerekli kılar." (Anayasa Mahkemesi Kararı, 22.12.2011, E:2010/7 K:2011/172)

Örneklediğimiz Anayasa Mahkemesi kararına konu olayda, 06.06.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımakta olduğundan yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 06.06.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanmasının, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu sonucuna varılmıştır. Nitekim bu nedenlerle, itiraz konusu kural, 06.06.2008 tarihinden önce 29.01.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

Olayımızda da 01.01.2019 tarihinde başlayan ve 31.12.2019 tarihinde bitecek takvim yılı ile ilgili ve üstelik takvim yılının kendisinden önceki işlemlerini de etkileyecek Kanun değişikliği 07.12.2019 tarihinde gerçekleşmiş olmakla bu örnekle aynı temelde hukuka aykırılık içermektedir.

Gelir Vergisi'nin yıllık olması ve somut olayda 31.12.2019 tarihinde henüz yıl kapanmadan 07.12.2019 tarihinde Kanun'un yayımlanmış olması, bu Kanunun geriye dönük olarak 01.01.2019 tarihinden itibaren tüm olaylar için uygulanmasını haklı ve hukuki kılmayacaktır. Bir başka ifade ile burada yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması söz konusu olmayıp, açıklamalarımızın kazanılmış hak kavramı sınırlamalarına bağlı kalınmadan değerlendirilmesi gerekli olmaktadır.

Bu açıklamamızı geçmişte yaşanan bir değişiklik üzerinden somutlaştırırsak; örneğin 22.07.1998 kabul tarihli 4369 sayılı Kanun 29.07.1998 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun 50. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesi (vergi tarifesi) değiştirilmiş, 86/c maddesi ile yürürlük tarihi olarak 01.01.1999 yani izleyen takvim yılı başı kabul edilmiştir. Zira buradaki tarife değişikliği YILLIK GELİR VERGİSİ ile ilgilidir.

Oysa yine aynı Kanunun 54. maddesi ile 01.07.1998 tarihinden sonra elde edilen ücretler için, bu tarih itibarıyla mevcut vergi matrahı dikkate alınarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1-1 maddesine göre yapılacak tevkifatlara münhasır olmak üzere belirlenen vergi tarifesi ise geçici bir madde ile (Geçici Madde 52) Kanuna eklenmiş ve bunun yürürlük tarihi ise ayrıca belirlenmiştir. Zira burada ücretler için bir düzenleme söz konusu değildir.

Görüldüğü üzere Kanunkoyucu aynı vergi ile ilgili olmakla birlikte uygulama farklılığı nedeni ile farklı bir düzenleme yapmış, farklı yürürlük tarihleri belirlemiş ancak her durumda her iki düzenlemeyi de ileriye dönük olarak uygulama için belirleme yapma yoluna gitmiştir. İşbu davadaki sapma, geçmişte aynı vergi tarifesi ile ilgili Kanun değişikliklerinde yaşanmamıştır.

Ayrıca 7194 sayılı Kanunun 10 ve 15. maddeleri ile ilgili olarak Gelir Vergisi vergileme rejimi ile ilgili yapılan iki ayrı düzenlemede, Kanunun 52/c maddesi ile "10 uncu ve 15 inci maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde" şeklinde yürürlük tarihi belirlenmesi hem işaret ettiğimiz olayımıza özgü düzenlemenin hukuka aykırılığını göstermekte ve hem de Kanun önünde eşitlik ilkesinin ihlal edildiğini ortaya koymaktadır.

Diğer yandan Anayasamızın "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesi, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." kuralını koymuş ancak "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." şeklinde sınırlı bir yetkiyi ise yürütmeye bırakmıştır. Bu takdir hakkının kabul edilebilir ve gerekli olduğu günümüzde kabul gördüğünden burada tartışılmayacaktır.

Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun "Yetki" başlıklı mükerrer 123. maddesinde de Kanunun birçok maddesinde yer alan maktu had ve tutarların, her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirilme oranında artırılmak sureti ile uygulanacağı düzenlenmiş maddede ayrıca olayımızla ilgili olmak üzere "Bu Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesinin

gelir dilim tutarları hakkında, bu maddenin (2) numaralı fıkrası uygulanır." vurgusu da yapılmıştır. Kanun bununla da yetinmemiş, ayrıca maddede "Cumhurbaşkanı, bu surette tespit edilen had ve tutarları % 50'sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir." diyerek yürütmeye de bir yetki vermiştir.

Sözün özü, zaten her yıl yeniden değerlendirme oranında otomatik olarak güncelenen Kanuni tutarlar yanında ayrıca yürütmenin de ek belirleme yetkisi olan bir olayda takvim yılı sonuna çok az bir süre kala Kanun değişikliği yapılarak geriye yönelik mali yükü artıran bir düzenleme yapılması hiçbir kişi veya kurum ya da idare anlamında öngörülemez bir durum ile hukuka aykırılık yaratmıştır.

Sonuç olarak yukarıda yer verilen açıklamalarımız çerçevesinde; 7194 sayılı Kanununun 52. maddesinde yer alan "e) 17 nci maddesi 1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde" hükmünün Anayasaya aykırı olduğu görüşüdeyiz.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.