

Sirküler Tarihi : 19.11.2009  
Sirküler No : 2009/116

## **GELİR VERGİSİ TARİFESİNDE YER ALAN % 35'LİK GELİR VERGİSİ ORANININ ÜCRET GELİRLERİ YÖNÜNDEN İPTALİNİ ÖNGÖREN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI YÜRÜRLÜĞE GİRMEDEN UYGULANABİLİR Mİ?**

Bilindiği gibi, [Gelir Vergisi](#) Kanunu'nun vergi tarifelerini düzenleyen ve 2005 yılında yürürlükte olan 103. maddesinde, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, bu tarifiedeki vergi oranlarının beş puan indirilmek suretiyle hesaplanacağı hükme bağlandığı için 2005 yılında ücretliler için indirimli [tarife](#) uygulanmıştı. Yani her bir gelir dilimine tekabül eden vergi oranı genel orandan beş puan düşüktü.

1 Ocak 2006'de yürürlüğe giren 5479 Sayılı Kanunla ücret gelirleri için beş puan indirimli tarife uygulanacağına ilişkin hüküm kaldırıldı. Yani 2006 yılından itibaren tek tarife esasına geçildi. Bu nedenle 2009 yılı gelirlerinin (ücretler dahil) vergilendirilmesinde, 50 bin lirayı geçen tutarlar için yüzde 35 oranı uygulanmaktadır.

2009/96 sayılı Duyurumuzla bilgilerinize sunulduğu üzere, Anayasa Mahkemesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 5479 sayılı Kanun'la 103. maddesinde yer alan 40 bin YTL'den fazlasının 40 bin YTL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen "**fazlası yüzde 35 oranında**" ibaresini "ücret gelirleri" yönünden iptal etmiştir. Verilen karar uyarınca iptal hükmü Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girecektir. İptal hükmü, Anayasa Mahkemesi'nin internet sitesinde kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, iptal işlemine ilişkin olarak internet sitesinde yayımladığı açıklamada, ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasını takip eden altıncı ayın sonunda yürürlüğe gireceğini, bu nedenle süresi içinde yeni bir düzenleme yapılincaya kadar mevcut uygulamanın aynen devam edeceğini belirtmiş bulunmaktadır.

Son günlerde yoğunlaşan sorular üzerine, iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce uygulanıp uygulanamayacağı konusundaki görüşlerimiz aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

Anayasanın 153'üncü maddesine göre, Anayasa Mahkemesi'nin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.

Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi bir hareketle yeni bir uygulamaya yol açacak şekilde hüküm tesis edemez.

Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmi Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.

İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.

İptal kararları geriye yürümez.

Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.

Anayasa'nın 153'üncü maddesi uyarınca iptal kararının yürürlüğe girmesinin bir yıla kadar ertelenmesi, kanun koyucuya, iptal kararının yürürlüğe girmesiyle oluşacak hukuksal boşluğu doldurabilmesi için süre vermektedir. Amaç budur. Aslanan iptal kararı ile ortaya çıkan hukuksal boşluğun gecikmeden giderilmesidir. Çünkü açıkça Anayasa'ya aykırı olduğu bilinen ve internet ve sair yollarla ilan edilen hükmün uygulanmaya devam etmesi, hukukun üstünlüğü ilkesine aykırılık teşkil eder. Anayasa'ya aykırılıktan kişileri korumaz. İşte bu nedenle son dönemlerde iptal edilen hükmün yürürlüğe girmesindeki gecikme dikkate alınarak yürürlüğü durdurma kararları verilebilmektedir. Gelir Vergisi Tarifesi'nin en üst gelir dilimine tekabül eden oranı düzenleyen hüküm ücret gelirleri yönünden iptal edilmiş olmakla birlikte, yürürlüğünün durdurulması istemi REDDEDİLMİŞTİR. Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi, iptal kararının derhal yürürlüğe girmesini sağlayacak yürürlüğü durdurma müessesesini çalıştırmamış, başka bir ifade ile yasa koyucuya yeni bir düzenleme yapması için süre vermiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde görüşümüz, iptal kararının, Resmi Gazete'de yayımlanmasını takip eden altıncı ayın sonunda yürürlüğe gireceği, bu süre geçmeden, yürürlüğe girmemiş bir iptal kararına uygun işlem yapılamayacağı yönündedir.

Buna rağmen, açıkça Anayasa'ya aykırılığı tescil ve ilan edilmiş bir hükme uymaya hiç kimsenin zorlanamayacağı, bu açıdan gerekçeli karar yayımlanmamış ve yürürlüğe girmesi için verilen süre geçmemiş olsa bile, oluşan ihtilaflarda yargı yerlerinin iptal kararı doğrultusunda karar vermek zorunda oldukları yönünde görüşlere rastlanmaktadır.

Bu nedenle iptal kararının internet sitesinde yer almak suretiyle kamuoyunun bilgisine sunulduğu tarihten sonra nakden veya hesaben ödenecek ücretler için % 35'lik oranın uygulanamayacağı gerekçesiyle ihtirazi kayıtlı beyanda bulunabileceği belirtilmektedir. Bizim görüşümüze göre % 35'lik oranın iptali ile birlikte, iptal hükmünün hemen uygulanmaya başlanması kabul edilecek olsa bile <sup>1</sup> yeni bir yasal düzenleme ile iptal edilen oranın yerine yeni bir oran ihdas edilmediği sürece en üst gelir dilimine ilişkin olarak ücret gelirleri yönünden geçerli bir oran yoktur. Bir alt gelir dilimine ilişkin % 27 oranı kendiliğinden iptal kararı ile birlikte uygulamaya girmez. Çünkü % 27 oranı belli bir aralık için öngörülmüştür. Bu oranın uygulanacağı alt ve üst sınır Kanunla ve Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olup, üst sınırın (2009 yılı için 50.000 TL'nin) üstündeki ücret gelirleri için uygulanması söz konusu olamaz.<sup>2</sup> Bu itibarla ihtirazi kayıtlı açılacak davalarda hangi yönde karar çıkacağı bilinemez. Bizim görüşümüze göre davanın lehe sonuçlanması olasılığın yüksek olduğu söylenemez.

İhtirazi kayıtlı dava açmayı düşünenlerin öncelikle beyanlarını ihtirazi kayıtlı vermeleri gerekir. Beyannameler elektronik ortamda gönderildiği için bu husus vergi dairesine verilecek bir dilekçede ifade edilmeli ve bu dilekçe en geç beyannamenin gönderildiği gün vergi dairesine ulaştırılmalıdır. Bu dilekçede ihtirazi kayıtlı beyan edilen tutar nasıl hesaplanacaktır? Bizim önerimiz % 27'yi aşan gelir vergisi tutarının hesaplanması ve bunun ihtirazi kayıtlı beyan edildiğinin belirtilmesidir. En üst gelir dilimi için hesaplanan verginin tamamının dava konusu edilmesi gerçekçi değildir.

Bir diğer husus da, beyannameyi ihtirazi kayıtlı veren vergi sorumlusu işverenlerin dava açma hakkının bulunup bulunmadığıdır. Bizim görüşümüze göre, gerek işverenlerin gerekse ücretlilerin dava açma haklarının olduğu kabul edilmelidir.

Özellikle "brüt ücret" esası uygulanan işyerlerinde işverenler muhtelif nedenlerle uyuşmazlık yaratmak istemeyebilirler. Bu durumda çalışanların dava açma haklarının bulunduğu kanaatindeyiz.

İptal kararının kamuoyunun ıttılana girdiği tarihten önceki dönemler için ödenen % 27'yi aşan vergi farklarına ilişkin olarak düzeltme ve iade talebinde bulunduktan sonra, açık veya zımni ret işleminin dava konusu edilmesi halinde de, davanın olumlu sonuçlanma ihtimalini son derece düşük görüyoruz.

Saygılarımızla.

<sup>1</sup> İptal edilen hükmün yürürlüğü durdurulmadığı için bu yoruma katılmıyoruz.

<sup>2</sup> Kanun koyucu tarafından iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce, iptal edilen hükmün yerine yeni bir hüküm ihdas edilerek, en üst gelir diliminde yer alan ücret gelirleri için % 35'ten daha düşük bir oran öngörülmesi halinde, bu düşük oranın yürürlüğe gireceği tarihten itibaren uygulanmaya başlayacağı açıktır.