

YATIRIM İNDİRİMİNİN KALDIRILMASI KAZANILMIŞ HAKLARI KORUMAMAKTADIR

Nevzat ÖZTÜRK (*)
Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ

08/04/2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 2’ nci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası” başlıklı 19’uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Kazanılmış hakların korunması amacıyla aynı kanunun 3 üncü maddesi ile de Gelir Vergisi Kanunu’na, Geçici 69’ uncu madde eklenmiştir. Anılan Kanun ile gelir vergisi oranlarında ve kurumlar vergisi oranında yapılan indirimlere paralel olarak “Yatırım İndirimi” uygulamasına son verilmekte, ancak yatırım indirimi uygulaması açısından geçiş hükümleri düzenlenmektedir.

5479 Sayılı Kanun’la getirilen mevzuat hükümleri ve hukukun genel prensipleri doğrultusunda yatırım indirimi ile ilgili kazanılmış haklara ilişkin açıklamalara ve kişisel görüşlerimize aşağıda yer verilmiştir.

2-YATIRIM İNDİRİMİNİN KALDIRILIŞ GEREKÇESİ

Bilindiği üzere, vergi kanunları yeniden yazılmakta, vergi oranları indirilmekte, pek çok müesse-

se yeniden yapılandırılmaktadır. Kurumlar vergisi oranında ve gelir vergisi oranlarında yapılan indirimlere paralel olarak yatırım indirimi uygulamasına son verilmiş, ancak yatırım indirimi uygulaması açısından geçiş hükümleri düzenlenmiştir.

Yatırım indiriminin kaldırılma nedeni 5479 Sayılı Kanun’un 2’nci maddesinin gerekçesinde, “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimi istisnasını düzenleyen 19’ uncu maddesinin yürürlükten kaldırılması önerilmektedir. Yatırım indirimi istisnasının, maddenin getiriliş amacından farklı olarak vergi planlaması ve verimsiz yatırımların teşvik edilmesi amaçlı olarak kullanımının yaygınlaştığı dikkate alınarak bu istisna uygulamasından vazgeçilmektedir. Buna paralel olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarında da indirimle gidilerek vergi yükünün azaltılması ve bu sayede ekonomideki yatırımların piyasa koşullarının içsel dinamikleri yoluyla verimli alanlara yönelmesi amaçlanmaktadır.” şeklinde açıklanmıştır.

Öte yandan anılan Kanun’un 3’ üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 69’ uncu maddenin gerekçesi ise aşağıdaki gibidir.

“Bu kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19’uncu maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası kaldırılmakta olduğundan maddede 01/01/2006 tarihinden önce uygulanan yatırım indirimi istisnasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmektedir.

(*) Vergi Denetmeni

Maddenin birinci fıkrasında Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin, önceki dönemlerden devirler veya 2005 yılında yaptıkları harcamalar nedeniyle 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının yanında;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, Gelir Vergisi Kanununun 4842 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) Gelir Vergisi Kanununun bu kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki 19 uncu maddesi kapsamında 01/01/2006 tarihinden önce başlanan, komple yada entegre tesisler gibi tamamlanması belirli bir süreci gerektiren yatırımlarla olarak ve bu yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden ancak bu tarihten sonra yapılan yatırımları, 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 sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri öngörülmektedir. Söz konusu yıllara ilişkin beyan edilecek kazançlardan indirilemeyen bir kısmın kalması halinde kalan tutarların 2008 yılından sonraki yılların kazançlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Böylelikle mükelleflerin; akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, yatırımların gerçekleşme durumlarını Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine yaptıkları bildirimlerle bildirilmiş olması gibi işlemlerle 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başlanmış olduklarını ve bir bütünlük içerisinde tamamlanması gerektiğini belgeleyen mükellefler 01.01.2006 tarihinden itibaren bu yatırımları nedeniyle yaptıkları harcamalar içinde yatırım indimi

rimi istisnasından yararlanabilmeleri mümkün hale getirilmektedir.

Ayrıca anılan yıllara ilişkin kazançlara uygulanacak istisna tutarlarının hesaplanmasında ve bu istisnanın kazançlardan indirilmesinde, 31.12.1005 tarihinde yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu 19, 103, geçici 61 ve geçici 65' inci maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25' inci maddesindeki düzenlemelerin göz önünde bulundurulacağı hususuna açıklık getirilmektedir.

Maddenin 2'nci fıkrasında ise uygulamaya ilişkin usûl ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir."

Görülebileceği üzere yatırım indirimi istisnasının kaldırılma gerekçesi olarak, maddenin getiriliş amacından farklı bir şekilde vergi planlaması ve verimsiz yatırımların teşvik edilmesi amaçlı olarak kullanımının yaygınlaştığı ve uygulamasından vazgeçildiği belirtilmektedir.

3-YATIRIM İNDİRİME İLİŞKİN GEÇİŞ HÜKÜMLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olan yatırım indirimi tarihsel olarak sürekli değişikliklere uğramıştır. 202 Sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle, 28.02.1963 tarihinden geçerli olmak üzere gelir vergisi kanununa Ek 1-6 maddeler olarak eklenen bölüm; 2361, 2970, 3239, 3380, 3689, 3946, 4108, 4369, 4842, 5024, 5228 Sayılı Kanun'lar ile değişikliklere uğramıştır. Nihayet 5479 Sayılı Kanun ile tamamen kaldırılmak suretiyle şimdilik son şeklini almış bulunmaktadır.

Buna göre 5479 Sayılı Kanun'un 2' nci maddesi ile, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19' uncu maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası kaldırılmıştır. Ancak kullanılamayan yatırım indirimi ile, daha önceden başlandığı halde tamamlanamayan ve devam eden yatırımlar sebebiyle 01/01/2006 tarihinden önce uygulanan yatırım indirimi istisnası nedeniyle geçiş hükümleri düzenlenmiştir. 5479 Sayılı Kanun'un 3' ncü maddesiyle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 69' uncu madde hükmüne göre, gelir vergisinde ticari ve zirai kazanç mü-

kellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile başlanılmış yatırımlar nedeniyle 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları için 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 sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebileceklerdir

08/04/2006 tarihinde yürürlüğe giren ve 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olan yatırım indirimine ilişkin hükümlerin bir kısmı, geçici madde 69 uyarınca 2006, 2007 ve 2008 yıllarında da uygulanacak olup, bu tarihlerden sonra hiçbir şekilde uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

4- KAZANILMIŞ HAKLARIN İHLALI

Gelir Vergisi Kanunu'nda Ek 1-6 maddeler olarak düzenlenen yatırım indirimi, 4842 Sayılı Kanun ile 24.04.2003 tarihinden itibaren kaldırılarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19' uncu maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Devam eden yatırım indirimlerinin korunması amacıyla aynı kanunun 17'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 61'nci madde hükmü eklenmiştir.

Buna göre; 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1-6 madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak isteyen mükelleflere, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 24.04.2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamaları için, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecekleri yönünde seçimlik hak tanınmıştır. Bunun için 24.04.2003 tarihinden sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar, bağlı bulunulan vergi dairesine

bir bildirimde bulunulması ve tercihin, alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması şart koşulmuştur. Yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden, dağıtılsın ya da dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

Buna göre mükellefler, 24.04.2003 tarihi itibarıyla mevcut yatırımları nedeniyle yararlanamadıkları yatırım indirimlerine ilişkin tercihlerini, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi hükmüne göre yapabilmektedirler.

Yatırım indiriminden yararlanan mükellefler sürekli yeni yatırımlar yapmakta ve yatırım indirimi istisnasından yararlanmaktadırlar. Bu kapsamda mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga Ek 1-6 maddeleri ve/veya mülga 19. maddesi kapsamında halen yararlanılması gereken yatırım indirimi istisnası bulunabilir. Ancak yatırım indirimi istisnasını kaldırarak 5479 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle geçiş hükümlerini düzenlemek amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 69 uncu madde aracılığıyla yatırım indirimi istisnasına sınırlama getirilmekte olup, yatırım indiriminin sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda yatırım indirimine ilişkin tercihlerini, hukukun üstünlüğüne ve yasanın sürekliliğine güvenerek Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. madde hükmüne göre ek 1-6 maddeleri kapsamında yapan ve yararlanan yatırım indiriminden %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı ödeyen mükellefler, 24.04.2003 tarihinden sonrasına ait hali hazırda yararlanılamamış yatırım indiriminden, üç yıllık süre içinde yararlanamamaları halinde hiç yararlanma imkanı bulamayacaklardır. Bu durum kazanılmış hakları korumadığı gibi kanunları da belirsizliğe itmektedir.

Örnek: Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, Gaziler Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi (XY) Deri

İmalat San.Tic. AŞ.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamında yapmış olduğu yatırımları nedeniyle 2002 hesap döneminden devreden yatırım indirimi 400.000,00.-YTL'dir. Mükellefin 24.04.2003 tarihinden sonrasına ait yatırım harcaması ise 2003 yılında 50.000,00.-YTL, 2004 yılında 150.000,00.-YTL olup müteakip yıllarda ayrıca yatırım harcaması mevcut değildir. Mükellef, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61'inci maddesi kapsamında 10.08.2003 tarihinde vergi dairesine bildirimde bulunarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga Ek 1-6 maddeleri kapsamında yatırım indiriminden yararlanacağı şeklinde tercihte bulunmuştur. Mükellef kurum 2003 yılında 50.000,00.-YTL, 2004 yılında 100.000,00.-YTL ve 2005 yılında 75.000,00.-YTL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiştir.

Buna göre, hesaplamanın basit olması açısından yatırım indirimine ait endeksleme dikkate alınmadığında, mükellef kurum; kazancının yetersiz bulunması nedeniyle 2002 hesap döneminden devreden yatırım indirimi istisnasından 2003 yılından itibaren sırasıyla 50.000,00.-YTL, 100.000,00.-YTL ve 75.000,00.-YTL'sinden yararlanacaktır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. madde hükmüne göre yararlanılan yatırım indiriminden %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı ödeyecektir. Halen 24.04.2003 tarihinden öncesine ait 175.000,00.-YTL ve bu tarihten sonrasına ait 200.000,00.-YTL yatırım indirimi mevcuttur. Kurumun 2006 yılında zarar, 2007 ve 2008 yıllarında ise 150.000,00.-YTL kar beyan ettiği düşünüldüğünde, 24.04.2003 tarihinden öncesine ait stopaja tabi yatırım indiriminden tamamen yararlanılamamakta bu tarihten sonrasına ait stopaja tabi olmayan yatırım indiriminden ise hiç yararlanılamamaktadır.

Görülebileceği üzere sürekli yatırım yaparak istihdam oluşturan işletmeler, yatırım indirimi istisnasının sürekliliğine güvenerek bu şekilde tercihte bulunmaları nedeniyle; hem başkaca yatırım indirimi bulunmasına karşın 24.04.2003 tarihinden öncesine ait yatırım indiriminden yararlanmak suretiyle stopaj ödemek, hem de kalan yatırım indiriminden

hiç yararlanamamak suretiyle iki defa cezalandırılmış olmaktadır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesinde yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanacağı ve **indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı** hüküm altına alınmıştır. Buna güvenerek yatırım yapan mükellefler istisnadan 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlanamamaları halinde yatırım indirimi istisnasından hiç yararlanamayacaklardır. Bu durum yatırım indiriminin indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunmadığını ortaya koymaktadır.

Vergiler ve vergi teşvikleri, ekonomik ve sosyal politika araçlarının en önemlileri arasındadır. Yatırım indirimi istisnası da bunlardan biridir. Ancak yatırımların uzun sürelerde tamamlanması nedeniyle bunlardan beklenen kar, zamana yayılmış olarak ortaya çıkmaktadır. Haliyle yatırım indirimi istisnasından da vergiye tabi karın ortaya çıktığı yıllarda yararlanılmaktadır. Bu nedenle yatırım indirimine ilişkin kazanılmış haklara ait geçiş hükümlerinin süre ile tahdit edilmemiş olması gerekmektedir. Bu durumun kazanılmış hakları korumadığı gibi yatırımı ve istihdamı da olumsuz yönde etkileyeceği aşikardır. 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile; bazı illerde (49 il) vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle, yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak amaçlanmıştır. Gerek yatırım indiriminin gerek 5084 Sayılı Kanun'un amacı yatırımları ve istihdamı artırmak olduğu halde yukarıda açıklandığı üzere farklı yönde uygulamalar içermektedir.

5-01.01.2006-08.04.2006 TARİHLERİ ARASINDA YAPILAN YATIRIMLAR

Gelir Vergisi Kanunu'na 5479 Sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen geçici 69. madde, 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 08.04.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Her ne kadar Kanun 30/03/2006 tarihinde Meclis Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 08.04.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış olsa da anılan maddenin

yürürlük tarihi, "01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde" şeklinde belirlenmiştir.

Gelir Vergisi kanununun yatırım indirimini düzenleyen 19. maddesinin yürürlükten kaldırılmasıyla, 2005 yılında başlanıp henüz tamamlanamamış ve/veya yatırım için girişimde bulunulmuş olanlar ile 2006 yılında alınmış olan teşvik belgelerinin durumu ve 5479 Sayılı Kanun'un Resmi Gazete'de yayım tarihi olan 08.04.2006 tarihine kadarki yatırım harcamalarının durumunun ne olacağı da açıklığa kavuşturulması gereken önemli bir husustur.

Buna göre, 01.01.2006 tarihinden önce başlanmış olan yatırımlarla ilgili olarak, bu tarihten sonra yapılacak harcamalar belirli şartlar çerçevesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 5479 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmadan önceki 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olarak, bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip, bu tarihten sonra yapılan yatırımlar nedeniyle, 21.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanacak yatırım indirimi istisnası tutarları, yine bu tarihte yürürlükte bulunan, vergi oranlarına ilişkin hükümler dahil mevzuat hükümleri çerçevesinde, sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirebilecektir.

Burada ele alınması gereken husus 2006 yılının 01.01.2006 - 08.04.2006 döneminde başlanan yatırımların ve bunlara ilişkin yatırım indirimlerinin nasıl değerlendirilmesi gerektiğidir. Kanun bu haliyle hali hazırda böyle bir yasa mevcut değilken, planlamasını yaparak yatırım yapmaya hazırlanan, ve 2006 yılında girişimde bulunmuş olan mükelleflerin yatırım indirimi hakkını tamamen ellerinden almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren kaldırıldığı için 01.01.2006 - 08.04.2006 tarihleri arasında yatırıma başlayan mükellefler için yatırım indirimi istisnasından hiçbir şekilde yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

Kaldı ki bu sorun sadece bu tarihler itibarıyla yatırım planlayan mükellefler için değil, öteden beri devam eden faaliyetler nedeniyle satın alınmış arsa üzerine fabrika inşaatı yapmak üzere belediyeden ruhsat almış ve/veya ruhsat almak için müracaat etmiş mükellefler için de mevcuttur. Örneğin 31/12/2005 tarihinden önce arsası alınmış ve fabrika inşaatında kullanılmak üzere 2005 yılında malzeme alımı yapılarak ilk yatırım harcaması bu tarihte gerçekleştirilen, fakat 2006 yılında fiilen inşaatına başlanan ve sonraki yıllarda tamamlanması planlanan fabrika üretim yeri için yapılan harcamalar nedeniyle, yatırım indiriminden yararlanma imkanı bulunmamaktadır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı 29/06/2006 tarih ve B.07.GİB.4.34.16.01/GVK-Geç.69-12801 sayılı özelgesinde benzer durumda olan bir mükellef için; "15/11/2005 tarihinde satın alınan arsa üzerinde Belediyeden alınan 01/03/2006 tarihli inşaat ruhsat onayından sonra yapımına başlanan fabrika inşaatı için yapılacak harcamalar nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından faydalanmanız mümkün değildir." şeklinde görüş bildirmiştir.

6-ANAYASAYA AYKIRILIK SORUNU

5479 Sayılı Kanun 08.04.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Her ne kadar anılan Kanun'un 2 nci maddesi bu tarihte Resmi Gazete'de yayımlanmış olsa da 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bu Kanun ile kazanılmış hakların ortadan kaldırılması ve yayım tarihinden geçmiş hüküm ifade etmesi, Kanun'un Anayasa'ya aykırılık taşıdığı şeklinde düşünceler ortaya çıkarmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, Hukuk devletini; "tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu bilen her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına ege-men kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hu-

kuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlet" olarak tanımlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne göre hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı duyma esastır.

Hukuk devletin sağlama yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmesini gerekli kılar. Bu nedenle "Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" gereğince yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.

Gelirin gerçek tutarının vergilendirilmesi ve Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan; verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlayan mali güce göre alınması, vergilendirme ilkesinin bir gereğidir. Buna göre bir faaliyet sonucunda elde edilen gelirin vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olaya bakmak gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "vergiyi doğuran olay" başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur.

Buna göre 5479 Sayılı Kanun'un Resmi Gazete'de yayım tarihi olan 08.04.2006 tarihinde; 2006 yılının birinci geçici vergi dönemine ilişkin (01.01.2006-31.03.2006) faaliyet sonucunda elde edilen gelirin vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olay meydana gelmiştir. Anılan döneme ait beyan döneminin, vergiyi doğuran olayın ve 08.04.2006 tarihinden sonrasına rastlaması sadece vergilendirme süreçlerinin aşamasından ibarettir. Takvim yılının tamamının bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülse de geçici vergi için eksik beyanda bulunan mükelleflerin vergi incelemesi ile tespit edilmesi halinde vergi zıyayı cezası ile birlikte vergi salındığı aşikardır. Buna göre geçici vergide vergiyi

doğuran olay meydana geldikten sonra, yürürlükte bulunmayan bir kanunun uygulanması ile karşılaşmaktadır ki bu durumun kanunların geriye yürümezliği ilkesine aykırılık taşıdığı düşüncesindeyiz. Yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, 08.04.2006 tarihinde yayımlanan 5479 Sayılı Kanun'un 2' nci maddesinin, 01/01/2006 tarihinden itibaren uygulanmasının Anayasa'ya aykırılık taşıdığı düşünülmektedir. Ancak aksi yönde düşüncelerin de olduğu anlaşılmaktadır.

Yatırım indirimi uygulamasının 08/04/2006 tarihinde yürürlüğe giren yasayla 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmasının, Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatindeyiz. Bu durumun Anayasa Mahkemesi'ne taşınması halinde iptal kararının çıkması muhtemeldir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin kararlarının geriye hüküm ifade etmediği düşünüldüğünde mükelleflerin bu dönemler için yasa iptal edilmeyecekmiş gibi hareket etmeleri gerekmektedir.

7-SONUÇ

08/04/2006 tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5479 Sayılı Kanun'un 2' nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19 'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Kazanılmış haklar açısından kanunun 3 'üncü maddesi ile de Gelir Vergisi Kanunu'na Geçici 69 'uncu madde eklenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 69' uncu madde hükmü; mükelleflerin 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirmedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile başlanılmış yatırımlar nedeniyle 01/01/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları için hak edilen istisna tutarını; 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilme imkanı tanımaktadır. Yukarıda açıklanan hususlar, mükelleflerin ileride nasıl bir kazançla karşılaşacakları konusunda

şimdiden bir planlama yapmak ve tahminde bulunmak zorunda bırakan kanuna aykırı bir uygulamadır. Bu durumun ihtirazi kayıtla beyanname verilerek dava konusu yapılması muhtemeldir.

Öte yandan geçiş hükümlerini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 69 'uncu maddesi, mülga 19'uncu maddeye istinaden yatırım indirimi istisnası uygulamasına, **indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı** hükmünü korumamıştır. Ayrıca 31/12/2005 tarihinden önce arsası alınmış ve fabrika inşaatında kullanılmak üzere 2005 yılında malzeme alımı yapılarak ilk yatırım harcaması bu tarihte gerçekleştirilen, fakat fiilen 2006 yılında inşaatına başlanan ve sonraki yıllarda tamamlanması

planlanan fabrika üretim yeri için yapılan harcamalar nedeniyle, 01.01.2006 - 08.04.2006 döneminde başlanan yatırımlara ilişkin yatırım indirimleri istisnasından yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

Yatırım indiriminin kaldırılması sonrasında kazanılmış haklara ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69' uncu maddesi, kazanılmış hakları korumaktadır. Kanaatimizce 08/04/2006 tarihinden önce başlanmış olan yatırımların da yaralanacağı şeklinde ve kazanılmış haklara ait devam eden yatırım indirimlerinin, indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunacağı yönünde, herhangi bir süre ile sınırlandırmanın olmayacağı şekilde yeni bir düzenleme yapılması, Anayasa'da belirtilen hukuk devletin bir gereğidir.