

SON DANIŞTAY KARARI ÇERÇEVESİNDE YATIRIM İNDİRİMİNDE STOPAJ

Murat YILDIZ *

I- GİRİŐ

Bilindiđi üzere 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa ile yapılan düzenleme; mükelleflerin yararlandıkları yatırım indirimi tutarları üzerinden GVK'nın 94 maddesinin 6b/ii alt bendi gereğince stopaj yapılıp yapılmayacağı yolundaki tartışmaları da beraberinde getirmiŐtir.

Bu tartışmalar çerçevesinde; Danıştay Dördüncü Dairesi'nde açılan bir dava neticesinde; **“yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığı”** görüşüne varmış ve yatırım indiriminin stopaja tabi olması sonucunu doğuran 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın ilgili bölümünü iptal etmiştir (1).

Yazımızın konusunu da, adı geçen Danıştay kararı çerçevesinde konunun değerlendirilmesi oluŐturmaktadır.

II- 4369 SAYILI YASA SONRASI YATIRIM İNDİRİMİNDE STOPAJ

4369 Sayılı Yasa ile GVK'nın gerek 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4. bendi ve gerekse 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendi 1999 yılı kazançlarından itibaren uygulanmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre GVK'nın 7.5 maddesinin birinci fıkrasının 4 No.lu bendi münhasıran dar mükellef kurumları kapsar hale gelmiş ve tam mükellef kurumlar açısından bu bendin uygulanırlılığı kalmamıŐtır.

Diğer taraftan GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendinde yapılan düzenleme ile de; **“dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların KVK'nın 8. maddesinin 1 No.lu bendi dıŐında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından”** gelir vergisi stopajı yapılacağına hükmolunmuŐtur. Bakanlar Kurulu'da 99/13230 Sayılı Kararı ile bu bent hükmüne göre yapılacak stopajın oranını % 15 olarak açıklamıŐtır. Ayrıca aynı Bakanlar Kurulu Kararı'nda parantez içinde yer alan **“yatırım indirimi dahil”** ibaresi ile yararlanan yatırım indirimi tutarı üzerinden de aynı alt bent çerçevesinde % 15 oranında stopaj yapılacağı belirlenmiştir. Buradaki tartışma temelde, yatırım indiriminin bir istisna veya muafiyet olmadığı ve stopaja ilişkin kanun metninde indirim ibaresi bulunmaması nedeni ile bu şekliyle yararlanan yatırım indirimi tutarları üzerinden stopaj yapılmasının mümkün olmadığı ve Anayasa'ya göre Bakanlar Kurulu'nun vergi koyma, değerştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı buna karşın, 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile maddeye eklenen **“yatırım indirimi dahil”** ifadesi ile kanunla vergi dışı bırakılmış bir kavramın, Bakanlar Kurulu Kararı ile vergiye tabi tutulması sonucunu doğurması noktalarında ortaya çıkmaktadır.

III- YATIRIM İNDİRİMİN STOPAJA TABİ OLUP OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞLER

Yukarıdaki düzenlemelerle İdare, kendi açısından yatırım indiriminin stopaja tabi olduğu yönünde kesin bir görüşe sahip olmakla birlikte, uygulamada ve vergiciler arasında bu görüşü savunan ve aksine düşünen birçok kişi bulunmaktadır.

A- YATIRIM İNDİRİMİNİN STOPAJA TABİ OLDUĞUNU SAVUNANLAR

Yatırım indirimin mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde stopaja tabi olduğunu savunanlar ile idare, bu konudaki temel tezlerini aşağıdaki unsurlara dayandırarak ileri sürmektedirler:

- Her ne kadar yatırım indirimi, bir indirim unsuru olmakla birlikte, sonuç itibariyle muafiyet ve istisnalarda olduğu gibi, belli bir kazanç kısmının vergi dışı kalması sonucunu doğuran bir vergi avantajıdır. Bu yönüyle de istisna ve muafiyetten temelde bir farkı yoktur.

- 3946 Sayılı Yasa öncesi, KVK'nın istisnalar başlıklı 8. maddesinde yer alan yatırım indirimi, bu şekliyle adı her ne kadar indirimde olsa, esas itibariyle bir istisna olarak yıllarca uygulana gelmiştir.

- 4369 Sayılı Yasa ile yatırım indirimine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin gerekçesinde yatırım indiriminden **istisna** olarak bahsedilmektedir.

- Bir çok yazar, yazılarında ve Danıştay eski bir çok kararında, yatırım indirimini esas itibariyle bir istisna olduğunu öne sürerek; "**yatırım indirimi**" tabiri yerine, "**yatırım indirimi istisnası**" kavramını kullanmışlardır.

- Bu çerçevede GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendinde; yatırım indirimi ifadesi, ismen yer almasa bile istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Nitekim 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da bu husus "**yatırım indirimi dahil**" ifadesiyle ismen belirtilmiş, bu şekilde zaten mevcut olan bir durum daha da netleştirilmiştir. Bakanlar Kurulu'nun bu yöndeki belirlemesi bir yetki aşımı olmayıp, zaten mevcut olan bir durumun vurgulamasından ibarettir.

B- YATIRIM İNDİRİMİNİN STOPAJA TABİ OLMADIĞINI SAVUNANLAR

Yatırım indirimi üzerinden mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde stopaj uygulanmasının mümkün olmadığını savunanlar ise, tezlerini aşağıda yer alan iddialara dayandırmaktadırlar:

- 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren 3946 Sayılı Yasa'dan bu yana yatırım indirimi mevzuatımızda bir istisna unsuru olarak değil, indirim unsuru olarak yer almaktadır. Nitekim yatırım indirimi için istisna kavramını kullanan gerek eski Danıştay Kararları ve gerekse yazılar 3946 Sayılı Yasa öncesi kaleme alınmışlardır. Dolayısıyla kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlar üzerinden gelir vergisi stopajı yapılacağı yönündeki hüküm, yatırım indirimi için uygulanamaz.

- GVK'nın muafiyet ve istisnalara ilişkin ikinci kısmının ilk altı bölümünde, muaflik ve istisnalara ilişkin hükümler yer almıştır. Yedinci bölümünde ise, indirimlere ilişkin düzenlemeler yapıldıktan sonra, yatırım indirimi başlıklı ve 6 ek maddeden oluşan 8. bölüm yer almıştır. Bu da yatırım indiriminin bir muafiyet veya istisna olmadığını açık bir göstergesidir. Diğer taraftan yatırım indirimi bir kazanç veya irat olmayıp, sahip olunan gelir

unsurları nedeniyle beyan edilen kazanç ve iratlardan, kanunda yazılı şartlar dahilinde indirim imkanı veren bir müessesedir.

- VUK'un 3.maddesinin 2. fıkrasında yer alan **“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde, vergi kanunlarının hükümleri konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunların yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”** hükmü vardır ve kanunun lafzı açıkken, yorum yaparak ve kanunun gerekçesi öne sürülerek yatırım indiriminin, istisna mahiyetinde olduğu sonucuna varmak mümkün değildir. Anayasa'nın 73. maddesinde de istisna, muafiyet ve indirim kavramları ayrı ayrı sayılarak, farklı müesseseler olduğu ortaya konulmuştur.

- Anayasamızın 73. maddesine göre: **“Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler Kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlara ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”** denilmektedir. Bu kapsamda; Bakanlar Kurulu'nun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı sadece Anayasa ve kanunların kendine tanıdığı yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisine sahip olduğu açıktır. Oysa 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen **“yatırım indirimi dahil”** ifadesi kanunla vergi dışı bırakılmış bir kavramın, BKK ile vergiye tabi tutulması sonucunu doğurmakta olup, bu mümkün değildir.

Yukarıda sıraladığımız gerekçelerle 1999 yılı kurum kazancının tespitinde yatırım indirimi uygulamasından yararlanmış ve bu görüşlere katılan mükelleflerin azınlıkta olan bir kısmının, Nisan 2000 dönemine ait muhtasar beyannamelerinde yararlandıkları yatırım indirimi tutarlarından ya hiç stopaj yapmamayı, ya da çoğunlukla bu beyannamelerin ihtirazi kayıtlı vermeyi tercih ettikleri görülmüştür.

IV- KONUYA İLİŞKİN DANIŞTAY KARARI VE SONUÇLARI

Danıştay, Kanunun 24. maddesi çerçevesinde adı geçen Bakanlar Kurulu kararına karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay Dördüncü Daire'de iptal davası açılmış ve söz konusu dava 03.05.2000 tarihinde nihayetle-nerek karara bağlanmıştır.

Danıştay konuya ilişkin kararında özetle (2); yazımızın III/B bölümünde yer alan ve yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığını savunanların görüşlerine paralel nedenlerle:

“Bütün bu hükümler ve Kanun'un lafzı ve sistematigi bir arada incelendiğinde ne Gelir Vergisi Kanunu ne de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yatırım indirimi nedeniyle tevkifat yapılabileceğine ilişkin açık bir hükmün bulunmaması karşısında, vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı anlaşılan yatırım indiriminden faydalanılan tutarın, bu konuda sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulunca tevkifata tabi tutulması yolunda yapılan düzenlemede Yasa'ya uyarlık görülmemiştir.

Bu nedenle dava konusu 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki kararın 2. maddesinin b bendi (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan (yatırım indirimi dahil) ibaresinin iptaline ... oybirliği ile karar verilmiştir.”

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak vermiş olduğu bu kararı, idare kararın kendisine tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'da temyizi yoluna başvurabilir. İdarenin kanuni süresinde temyiz yoluna başvurmaması ya da temyiz sonucu Danıştay'ın kararı onaylaması

durumunda, karar kesinleşmiş olacak ve dolayısıyla yatırım indiriminden stopaj yapılması yolundaki uygulama son bulacaktır. Genel hukuk prensipleri çerçevesinde geriye dönük ve mükelleflerin aleyhine vergisel bir düzenleme de yapılamayacağından, 1999 yılı kurum kazançlarının tespiti esnasında yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin, yararlandıkları yatırım indirimi tutarı üzerinden stopaj yoluyla vergi alınması mümkün olmayacaktır.

V- DANIŞTAY KARARININ KESİNLEŞMESİ HALİNDE YATIRIM İNDİRİMİ STOPAJI DOLAYISIYLA BEYANNAME VEREN VE ÖDEMEDE BULUNAN MÜKELLEFLERİN DURUMU

Gerek Danıştay kararının yatırım indirimine ilişkin stopajın beyan süresi olan 20 Mayıs 2000 tarihinden sonra yayımlanmış olması ve gerekse henüz kesinleşmemiş olması nedenleriyle mükelleflerin büyük bir kısmı yatırım indirimine ilişkin muhtasar beyannamelerini vergi daireslerine vermiş ve vergilerini ödemiş bulunmaktadır.

Yazımızın önceki bölümünde açıkladığımız şekilde Danıştay Kararı'nın kesinleşmiş olması durumunda, bu mükelleflerin durumu ne olacağı ise kanımızca ayrı bir tartışma konusu yaratacaktır.

İlk akla gelen çözüm; mükelleflere ödemiş oldukları bu vergilerin VUK'un düzeltme hükümleri dairesinde iadesi olmaktadır. Bu durumdaki mükelleflerin durumu, en çok VUK'un Vergilendirme Hataları başlıklı 118. maddesinin 3 No.lu bendinde yer alan **“mevzuda hata”** durumuna paralellik göstermektedir. Bu maddede mevzuda hata; açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Mükelleflerin durumunun, bu hükme paralellik gösterdiği düşünüldüğünde mükelleflerden yatırım indirimi stopajı şeklinde ödemiş oldukları vergilerin düzeltme fişine istinaden vergi dairesince mükelleflere iadesi gerekir.

Ancak kanımızca; Bakanlar Kurulunca yatırım indirimi üzerinden % 15 oranında stopaj yapılacağına dair yapılan düzenlemenin o tarih itibariyle uygulanması gereken idari bir işlem olduğu kuşkusuzdur. Vergileme tarihi itibariyle bu kararname hükümlerine uyulması zorunlu olduğuna göre; vergilemenin yapıldığı gün itibariyle **“açıkça vergi mevzuuna girmeyen bir konu üzerinden vergi alınması”** söz konusu değildir. Kararnamenin sonradan iptal edilmiş olması da hatalı olmayan vergilemenin hatalı hale geldiğini göstermeye yeterli değildir. Dolayısıyla bu nedenle olayın bir vergilendirme hatası olarak kabul edilip, daha önce alınan verginin mükellefe düzeltme hükümleri çerçevesinde iadesi mümkün değildir. Nitekim; Danıştay'da benzer olaylarda görüşümüze paralel kararlar vermiş bulunmaktadır (3).

Bu durumda mükelleflerin ödemiş oldukları vergileri geri almalarının esas olarak üç yolu kalmaktadır:

1- Yazımıza konu olan Danıştay Kararı'nın sebebini oluşturan dava, 99/13230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki kararın 2. maddesinin b bendinin (ii) alt bendinde parantez içinde yer alan **“yatırım indirimi dahil”** ibaresinin iptali istemiyle açılmıştır. Yani söz konusu dava İdare Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre açılmış bir iptal davasıdır. İptal davasının neticesinde; iptal kararına konu olan idari işlemler ve bu işlemlerin doğurduğu sonuçlar, iptal kararıyla ortadan kalkar. İptal kararları özelliği itibariyle geriye yürütülme özelliği bulunan kararlar olup, iptale konu Bakanlar Kurulu Kararı'nın yok sayılarak bu karar öncesi

düzenlemelere dönülmesi sonucunu doğurur. Ayrıca alınan iptal kararı bizim olayımızda olduğu gibi genel nitelikte bir kararsa, idarenin eyleminden zarar gören tüm taraflar bu kararın doğurduğu sonuçlardan faydalanır.

Söz konusu iptal kararının temyiz davası sonucunda veya süresinde temyize gidilmemesi nedeniyle kesinleşmesi durumunda, İdare Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesinin 1. bendine göre; İdarenin kararın gereklerini 30 gün içerisinde yerine getirmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, kanımızca idarece yerine getirilmesi gereken işlemin daha önce tarh ve tahakkuk eden yatırım indirimine ilişkin stopajın ödenmiş ise mükelleflere iadesi, ödenmemiş ise terkinin mi olması gerektiği, yoksa; idarenin bu süre içinde yatırım indirimi tutarları üzerinden bundan böyle stopaja imkan verecek gerekli kanuni düzenlemelerin yapılmasını mı gerektireceği de ayrı bir tartışma konusu olacaktır.

Nitekim, önceki yıllarda ortaya çıkan benzer durumlarda; örneğin, 3986 Sayılı Kanun'un net aktif vergisi ile ilgili 5 ve 6. maddelerinin bazı hükümlerinin Anayasa Mahkemesi'nce (4) iptal edilmesi, ayrıca 1318 Sayılı Finansman Kanunu'nun geçici 2. maddesinde yer alan uygulama süresinin uzatılmasına ilişkin 4316 Sayılı 1998 Yılı Bütçe Kanunu'nun 70. maddesini iptal edilmesi durumlarında (5), Maliye Bakanlığı mükelleflerin tamamını kapsayan ve tahsil olunan vergilerin iadesine yönelik bir uygulamaya gitmemiştir.

2- Mükellefler, zamanaşımı süresi içerisinde VUK'un 116 ve izleyen maddeleri çerçevesinde vergi dairesinden tarh ve tahakkuk eden yatırım indirimine ilişkin stopajın daha önce ödemiş iseler iadesini, veya henüz ödemediler ise terkinine ilişkin düzeltme talebinde bulunabilecektir. Ancak yukarıda açıkladığımız nedenlerle mükellefin düzeltme talebinin vergi dairesi tarafından ret edilebilmesi olasılığı yüksek bulunmaktadır. Bu durumda ise mükellefin izleyebileceği iki yol bulunmaktadır:

a- Eğer idari dava açma süresi olan 30 günlük süre henüz dolmamışsa, bu durumda mükellefler, İdare Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi çerçevesinde tarh ve tahakkuk eden yatırım indirimine ilişkin stopajın daha önce ödemiş iseler iadesini veya henüz ödemediler ise, terkinini sağlamak amacıyla üst makam olan Defterdarlık nezdinde başvuruda bulunabileceklerdir. Bu başvuru aynı zamanda İdare Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin 2/b bendine göre yatırım indirimi stopajına ilişkin tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten itibaren işlemeye başlayan 30 günlük idari dava açma süresini de durduracaktır. Eğer üst makam olan Defterdarlık tarafından mükellefe 60 günlük süre içerisinde cevap verilmez veya başvuru ret edilirse, bu takdirde mükellefin kalan dava açma süresi, 60 günlük süre içerisinde cevap verilmemesi halinde bu sürenin bitiminden, ret edilmesi durumunda ise ret yazısının tebliğ tarihinden itibaren yeniden başlar. Mükellefler tüm bu işlemleri sırasında yazımıza konu olan Danıştay Kararını taleplerine gerekçe olarak sunabileceklerdir.

b- Eğer mükellefler dava açma süresini geçirmişlerse bundan sonra başvurabilecekleri yol ise; VUK'un 124. maddesi çerçevesinde, şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na müracaat etmeleri olabilecektir. Maliye Bakanlığı'nın 60 günlük süre içerisinde cevap vermemesi veya ret cevabı vermesi durumunda ise de İdare Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinin 2. bendine göre, cevabın Tebliği veya 60 günlük cevap verme süresinin sonundan başlamak üzere 60 gün içinde dava açılabilir.

3- Üçüncü, ancak kanımızca uygulanma olasılığı az olan bir başka yol ise; İdarenin daha önce tarh ve tahakkuk eden yatırım indirimine ilişkin stopajın ödenmiş ise mükelleflere iadesi,

ödenmemiş ise terkinin yönünde bir karar vererek, bu kararın uygulanmasını temin edecek idari ve hukuki düzenlemeleri yapmasıdır.

VI- SONUÇ

Mükelleflerin 1999 yılı kurumlar vergisi matrahlarının tespiti sırasında faydalandıkları yatırım indirimi tutarları üzerinden GVK'nın 94. maddesinin 6-b bendinin (ii) alt bendine göre stopaj yapıp yapılamayacağına ilişkin süregelen tartışmalar, Danıştay 4. Daire'nin vermiş olduğu kararlarla farklı bir boyuta taşınmıştır.

Yazımızda bu konuyu her açıdan değerlendirmeye tabi tutarak, bu karardan sonra doğması muhtemel gelişmeleri incelemeye çalıştık.

Kanımızca en güzel çözüm; yatırım indirimi tutarları üzerinden tartışmasız bir şekilde gelir vergisi stopajı alınabilmesini teminen, en kısa zamanda gerekli yasal düzenlemelerin yapılması olacaktır.

* Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü

(1) Dn. 4. D'nin., 03.05.2000 tarih, E. 1999/5648, K. 2000/1914 Sayılı kararı

(2) 03.05.2000 tarih, E. 1999/5648, K. 2000/1914 Sayılı Danıştay Kararı

(3) Dn. 4.D'nin, 07.02.1996 tarih, E. 1995/663, K.1996/389; Dr. VDDGK 17.03.1995 tarih, E.1994/41, K.1995/54 Sayılı Kararları.

(4) 13.07.1995 tarih ve 1995/32 Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı

(5) 07.10.1998 tarih ve 1998/60 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı