

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

BİRİNCİ BÖLÜM**KARAR****BAYMİNA ENERJİ A.Ş. BAŞVURUSU**

Başvuru Numarası	: 2016/13456
Karar Tarihi	: 29/5/2019
Başkan	: Hasan Tahsin GÖKCAN
Üyeler	: Burhan ÜSTÜN Hicabi DURSUN Kadir ÖZKAYA Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Raportör	: Umut FIRTINA
Başvurucu	: Baymina Enerji A.Ş.
Vekili	: Av. Yusuf Gökhan PENEZOĞLU

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, yurt dışında mukim olan şirketin Türkiye'de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden Uluslararası İkili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'na aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 26/7/2016 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. 2016/13457, 2016/13458 başvuru numaralı bireysel başvuru dosyalarının usul ekonomisi yönünden hukuki irtibat nedeniyle 2016/13456 başvuru numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine, 2016/13457, 2016/13458 başvuru numaralı bireysel başvuru dosyalarının kapatılmasına, incelemenin 2016/13456 başvuru numaralı bireysel başvuru dosyası üzerinden yürütülmesine karar verilmiştir.
6. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.
7. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün (İçtüzük) 71. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca başvurunun içtihadın olduğu alana ilişkin olduğu değerlendirilerek Bakanlık cevabı beklenilmeden incelenmesine karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

8. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle olaylar özetle şöyledir:

9. Primerofin B.V. Şirketi Hollanda'da mukim olup Türkiye'de kurulan Baymina Enerji Anonim Şirketinin (Baymina Enerji) %94,99 oranında ortağıdır.

10. Baymina Enerji 2004 vergilendirme döneminde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi hükmüne istinaden yatırım indiriminden yararlanmış bu indirim üzerinden Hollanda ile Türkiye arasında imzalanan 27/3/1986 tarihli Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması (ÇVÖA) dayanak tutularak tevkifat yoluyla %10 oranında gelir vergisi ödemiştir.

11. Başvurucu Şirket nezdinde 2008 yılında gerçekleştirilen vergi incelemesinde başvurunun %94,99 hisse ile ortağı Primerofin B.V. Şirketi adına isabet eden yatırım indirimi tutarı üzerinden yukarıda anılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca %10 oranında tevkifat yapıldığı ancak davalı idarece 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4. bendinde yapılan değişikliklerle yatırım indiriminden yararlanan kazanç kısmının tam mükellef kurumlar için menkul sermaye iradı niteliğini ortadan kaldırdığı belirtilerek yatırım indirimi üzerinden stopaj vergilemesinin bu değişiklik sonrasında temettü vergilemesi olarak değerlendirilmediği, dolayısıyla yatırım indiriminden yararlanan ve yatırım indirimi stopajına tabi tutulan kazanç kısmının dağıtılması hâlinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki temettü vergilemesi için öngörülen düşük oranlardan başvurunun yararlandırılmayacağı ve başvuru Şirketin %94,99 hisse ile ortağı Primerofin B.V. Şirketine isabet eden 2004 yılı yatırım indirimine ilişkin tevkifat matrahı üzerinde %19,8 oranında vergi hesaplanması gerektiği tespit edilmiş ve idarece 2005/4 dönemine ilişkin vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılmıştır.

12. Anılan tarhiyat işleminin iptali talebiyle başvuru tarafından Ankara 1. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) dava açılmıştır. Dava dilekçesinde; yatırım indirimi stopajının niteliği itibarıyla bir temettü vergilemesi olduğu, ÇVÖA'nın 10. maddesi uyarınca ortaklara dağıtılan kâr payının %10 oranında vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmüş ve cezalı tarhiyatın terkinine karar verilmesi istenmiştir.

13. Mahkemenin 12/11/2009 tarihli kararıyla dava kabul edilmiştir. Buna göre Mahkeme, *temettü* teriminden ne anlaşılması gerektiği noktasında ÇVÖA'da yer alan hükümleri yorumlamış ve başvuru Şirketin yabancı ortağının hissesine düşen yatırım indirimi istisnasının bu anlaşmada belirtilen *temettü* kavramının kapsamında olduğu sonucuna varmıştır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığından bu konuyla ilgili olarak istenen görüş yazısına da değinen Mahkeme, idarece yapılan ek tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığını tespit etmiştir.

14. Başvurunun Mahkeme kararına yönelik temyiz istemi, Danıştay Dördüncü Dairesinin (Dördüncü Daire) 12/11/2009 tarihli kararıyla kabul edilmiştir.

15. Dördüncü Daire, yatırım indirimi üzerinden yapılan stopajın temettü geliri üzerinden yapılan bir kesinti niteliğinde olup olmadığını irdelemiştir. Sermaye şirketlerinin kazancının vergilendirilmesinden sonra varsa ortaklara dağıtılan kârın da ayrıca ortağın kazancı olarak vergilendirileceğini hatırlatan Dördüncü Daire, kurum kazancı üzerinden vergi alındığı durumlarda vergilendirilenin kurum kazancı mı yoksa ortağın kazancı mı olduğunun belirlenmesinde kazancın kurum bünyesinde kalıp kalmadığı hususunun da önem taşıdığına ifade etmiştir.

16. Kararda 193 sayılı Kanun'un 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4. bendine göre menkul sermaye iradının yıllık veya özel beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisinin düşülmesinden sonra kalan kısmı ifade ettiği açıklanmıştır. 4369 sayılı Kanun ile anılan bentte yapılan değişiklikle tam mükellef kurumlar yönünden gelir vergisi tevkifatının kârın dağıtılması şartına bağlandığı ifade edilen kararda, dar mükellefler yönünden ise kâr dağıtılın ya da dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatının yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

17. Dördüncü Daire, 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendinde 23/11/2000 tarihli ve 4605 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle yapılan değişiklikle yatırım indirimi istisnasının da tevkifata tabi tutulduğunu hatırlatmıştır. Yatırım indirimi istisnası uygulamasının 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırıldığına işaret eden Dördüncü Daire daha önceki müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamındaki yatırım indirimi harcamalarına yönelik olarak 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesinin ihdas edildiğinin altını çizmiş ve anılan madde uyarınca önceki dönemlerden devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden -dağıtılın ya da dağıtılmasın- %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

18. ÇVÖA'da tanımlanan *temettü* kavramını da yorumlayan Dördüncü Daire, ÇVÖA'da yapılan tanıma göre temettüden söz edilebilmesi için gelirin elde edilmesi gerektiğini ifade ettikten sonra olayda henüz kurum bünyesindeyken vergilendirilen kazancın kâr payı geliri olduğunun kabulü gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Dördüncü Daire sonuç olarak yatırım indirimi üzerinden yapılan %19,8 oranındaki stopajın temettü vergilendirmesi niteliğinde olmadığından başvuru Şirket tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması mesnet tutulup düşük oran dikkate alınmak suretiyle tevkifat yapılması nedeniyle tarh edilen vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı kanaatini açıklamış ve hükmün bozulmasına karar vermiştir.

19. Bozma kararı üzerine Ankara 1. Vergi Mahkemesi 17/6/2015 tarihinde davanın reddine karar vermiş, hüküm temyiz incelemesinden geçerek 9/5/2016 tarihinde kesinleşmiştir. Bu karar, başvuru vekiline 27/6/2016 tarihinde tebliğ edilmiştir.

20. Başvuru 26/7/2016 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

21. Konu ile ilgili hukuk için bkz. *Ford Motor Company* (B. No: 2014/13518, 26/10/2017, §§ 21-36) başvurusuna ilişkin karar.

V. İNCELEME VE GEREKÇE

22. Mahkemenin 29/5/2019 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

23. Başvurucu; yatırım indirimi tutarı üzerinden yapılan stopajın temettü vergilemesi niteliğinde olduğunu vurgulamıştır. Hollanda ile Türkiye arasında yapılan ÇVÖA'nın 10. maddesinde temettü vergilemesinde tevkifat oranının %10 olarak belirlendiğini hatırlatan başvurucu, %19,8 oranındaki tevkifat miktarı üzerinden hesaplanan vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi tarhiyatının iptal edilmesi gerektiğini savunmuştur. Başvurucu, bu hususta açtığı davanın Dördüncü Dairenin önceki içtihatlarına aykırı olarak reddedildiğinden şikâyet etmiştir. Başvurucu sonuç olarak fazla vergi ödendiğini belirterek bu durumun mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğunu ileri sürmüştür.

24. Başvurucu ayrıca gerek Dördüncü Dairenin önceki içtihadında gerekse Üçüncü Dairenin süregelen içtihadında, yatırım indirimi tutarı üzerinden yapılan tevkifatın temettü vergilemesi niteliğinde görülmesi nedeniyle içtihat farklılığının oluştuğunu belirtmiş ve içtihatların birleştirilmesi için Danıştay İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvuru yapılmasına karşın bu başvurunun sonucu beklenmeksizin karar düzeltme incelemesinin aleyhe sonuçlandırıldığından şikâyet etmiştir. Başvurucuya göre bu durumda lehe içtihatı birleştirme kararı verilmesi hâlinde bunun kendisine hiçbir faydası olmamakta ve bu durum adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir.

B. Değerlendirme

25. Anayasa'nın "*Mülkiyet hakkı*" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

26. Anayasa'nın "*Vergi ödevi*" kenar başlıklı 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları şöyledir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."

27. Anayasa Mahkemesi, olayların başvurucu tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvuruya konu şikâyetin özü vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı iddiasıdır. Bu nedenle içtihat farklılığına ilişkin adil yargılanma hakkıyla ilişkilendirilen tüm iddiaların mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

28. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

29. Anayasa Mahkemesi aynı konu ile ilgili şikâyetleri daha önce incelemiş ve uygulanacak ilkeleri ortaya koymuştur (*Ford Motor Company*, §§ 40-71).

30. *Ford Motor Company* kararında vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmadığı ifade edilmiştir (*Ford Motor Company*, § 44). Söz konusu müdahalenin niteliği sebebiyle devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir (*Ford Motor Company*, §§ 45-46).

31. Anayasa Mahkemesi, Danıştay Üçüncü Daire ile Dördüncü Daire arasında 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi tutarları üzerinden yapılan kesintinin mahiyetine ilişkin olarak görüş ayrılığının ortaya çıktığını saptadıktan sonra Danıştayın iki farklı Dairesinin aynı kanun hükmüne ilişkin farklı yorumlarının hukuk kuralının belirliliği ve öngörülebilirliğini etkileyip etkilemediğini incelemiştir. Bu çerçevede 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesine göre yapılması gereken stopajın oranının coğrafi olarak Dördüncü Dairenin görev alanında bulunan yerlerdeki mükellefler yönünden %19,8, Üçüncü Dairenin görev alanındakiler yönünden ise %15 şeklinde uygulanmasının söz konusu olduğunu tespit etmiştir (*Ford Motor Company*, §§ 65-67).

32. Anayasa Mahkemesince 9/4/2003 tarihinde yürürlüğe giren geçici 61. maddenin yeni uygulanmaya başlanan bir kanun hükmü olmadığı, anılan maddenin karar tarihi itibarıyla yaklaşık on yıldır uygulandığına vurgu yapılmıştır. Buna göre bu sürenin söz konusu maddenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunlukta olduğu, aynı kanun hükmüne ilişkin iki farklı yorumun yürürlükte bulunmasının ve bu yorumlardan birine geçerlilik sağlayacak şekilde içtihadın birleştirilememesinin hukuk kurallarının öngörülebilirliğini zayıflattığı açıklanmıştır. Dolayısıyla uygulanacak stopaj oranı hususunda bir kesinliğin ve belirliliğin bulunmamasının mükelleflerin davranışlarına yön vermeleri noktasında belirsizliğe yol açtığı, bu durumun ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği, bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına güveninin sarsılacağı belirtilmiştir (*Ford Motor Company*, §§ 68,69).

33. Sonuç olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesinin yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelendiği tespitiyle birlikte vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı kanaatine varılarak mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir (*Ford Motor Company*, §§ 70,71).

34. Somut başvuruda da yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden uygulanan stopajın mahiyetine ilişkin farklı içtihatların bulunduğu ve kanunun yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamadığı dikkate alındığında bu ilkelere ayrılmayı gerektirir bir

durumun söz konusu olmadığı sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla başvurunun mülkiyet hakkına yapılan müdahale belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmamaktadır.

35. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

36. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

"(1) Esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir...

(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir."

37. Başvurucu, ihlalin tespiti ile yeniden yargılama yapılmak üzere kararın yerel mahkemeye gönderilmesi talebinde bulunmuştur.

38. Başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

39. Mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğundan ihlal kararının bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Ankara 1. Vergi Mahkemesine (E.2015/976, E.2015/977, E.2015/978) gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

40. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 239,50 TL harç ve 2.475 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.714,50 TL yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Kamuya açık belgelerde başvurunun kimliğinin gizli tutulması talebinin REDDİNE,

B. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

C. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

D. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Ankara 1. Vergi Mahkemesine (E.2015/976, E.2015/977, E.2015/978) GÖNDERİLMESİNE,

E. 239,50 TL harç ve 2.475 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.714,50 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

F. Ödemenin, kararın tebliğini takiben başvuru Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 29/5/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ