E-Para Kuruluşunda Devreden Zarar

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Danıştay 3. Daire	25.11.2025	Ret

ESAS NO	KARAR NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2025/2761	2025/4837	VUK mük. 298/A-7, VUK geç. 33/4, 555 Sıra No'lu VUK GT m.30-40, KVK 9, 2575 m.24/1-c

ÖZET

E-para kuruluşu, 2023'ten devreden zararın 2024 beyannamesinde enflasyon düzeltmeli tutarla indirilmesini istedi. Danıştay 3. Daire, 555 Sıra No'lu Tebliğ'i hukuka uygun buldu; geçici 33/4 gereği bu kuruluşlarda zarar mukayyet değerle dikkate alınır diyerek davayı reddetti.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/e-para-kurulusunda-devreden-zarar-enflasyon-danistay-2025-4837/ →

Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2025/2761 E. , 2025/4837 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2025/2761

Karar No : 2025/4837

DAVACI : ... Elektronik Para ve Ödeme Hizmetleri Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

DAVALILAR : 1-... Bakanlığı/ANKARA

(... Başkanlığı)

2- ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

VEKİLLERİ : Av. ...,

Av. ...

DAVANIN KONUSU : 30/12/2023 tarih ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 30. maddesi ile 40. maddesinin 2024 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinde önceki yıla ait zararların beyanına ilişkin kısımların iptali ile 2024 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinde önceki yıldan devreden zararın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş haliyle dikkate alınarak zararın 6.350.302,07-TL artırılması yolundaki ihtirazi kaydı dikkate alınmaksızın yapılan tahakkukun kaldırılması istenilmektedir.

DAVACININ İDDİALARI : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının 5. bendinin 7. paragrafında geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş haliyle dikkate alınacağının hüküm altına alındığı, 2024 yılına ilişkin matrah hesaplanırken 2023 yılı mali zararının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş haliyle beyanlara dahil edilmemesinin yasal dayanağının olmadığı, sözü edilen Kanun'un geçici 33. maddesiyle de çeliştiği, anılan düzenlemelerin öngörülemez şekilde vergisel durumlarını değiştirdiği, dolayısıyla Anayasada belirtilen verginin yasallığı ilkesine ve bu ilkenin alt koşulları olan öngörülebilirlik, ulaşılabilirlik ilkelerine aykırılık teşkil eden ve temel hakları kısıtlayan Tebliğin ilgili maddelerinin ve yapılan tahakkukun kaldırılması gerektiği ileri sürülmektedir.

DAVALILARIN SAVUNMASI : 213 sayılı Kanun'un geçici 33. maddesiyle enflasyon düzeltmesi yapılmasının 2023 yılının sonuna kadar ertelendiği, 2023 yılı vergi matrahının düzeltmeden etkilenmediği, Kanun'da geçmiş yıl zararının mukayyet değeriyle dikkate alınmasına izin verilen tek yılın enflasyon düzeltmesinin yapıldığı ilk yıl olduğu, Tebliğdeki ilgili maddelerin Kanundaki bu düzenlemeyle çelişmediği, mükerrer 298. maddede enflasyon düzeltmesiyle ilgili usul ve esasların belirlenmesi yönünden Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili kılındığı, enflasyon düzeltmesiyle yeni bir vergi koyulmadığı, yapılan düzeltmeyle mükelleflerin bilanço durumuna göre vergi matrahının azalıp artabileceği, tebliğin hukuka aykırı olmadığı ve normlar hiyerarşisine aykırı işlem tesis edildiği iddiaları yasal dayanaktan yoksun olduğu savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ : İlgili Kanun maddelerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki kapsamında, kanunun uygulamasında izlenilmesi gereken yolu gösteren ve üst hukuk normlarına aykırılık teşkil etmeyen dava konusu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

DANIŞTAY SAVCISI: ...

DÜŞÜNCESİ : Davacı tarafından 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesi; ilgili yıl kurum kazancının tespitinde 2024 yılında uygulanan enflasyon düzeltmesinin zarar etkisinin kullanılamaması ve 2023 yılı mali zararının, 2024 yılında uygulanan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerinin beyannameye dahil edilememesine ilişkin iki ayrı ihtirazi kayıtla verilmiştir. Dava ise ikinci olarak belirtilen 2023 yılı mali zararının, 2024 yılında uygulanan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerinin beyannameye dahil edilememesine ilişkin ihtirazi kaydın

kabul edilmemesi sonucu gelecek yıla devredilecek cari yıl zararının azaltılması işlemi ile bu işlemin dayanağı olduğu ileri sürülen 30/12/2023 tarihli ve 32415 (2. mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 30. ve 40.maddelerinde yer alan "geçmiş yıl zararlarının 2024 yılında uygulanan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerinin beyannameye dahil edilememesine" ilişkin düzenlemeler içeren kısımlarının iptali istemiyle açılmıştır.

Yüksek enflasyonla mücadele eden ülkelerde vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi amacıyla birtakım uygulamalara başvurulmuş olup, bunlardan bir tanesi de enflasyon düzeltmesi kurumudur. Enflasyon düzeltmesi, vergi sistemimizdeki yerini ilk olarak 5024 sayılı Kanunla ve 30/12/2003 tarihinden geçerli olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesi ile almıştır. Aynı zamanda geçici 25. madde de Vergi Usul Kanununa eklenmiştir.

01/01/2022 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun ile mükerrer 298. maddenin başlığı "Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerleme oranı ve yeniden değerleme" olarak değiştirilmiş, maddeye (Ç) bendi eklenmiştir. Yürürlük tarihi 29/01/2022 olan 7352 sayılı Kanun'un 1.maddesi ile de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na Geçici 33.madde eklenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (1)numaralı bendinde kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutacakları, enflasyon düzeltmesi uygulamasının, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona ereceği, kapsama giren mükelleflerin, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tablolarını düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda oldukları düzenlenmiştir.

213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (8) bendinin (b) alt bendinde; mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 33. maddesinin altıncı fıkrasında ise; "Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almıştır.

213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (8) bendinin (b) alt bendi ile Geçici 33. maddesinin altıncı fıkrasında verilen yetki kapsamında enflasyon düzeltmesine ilişkin işlemlerin usul ve esasları 30/12/2023 tarih ve 32415 ikinci mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Enflasyon düzeltmesi, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendinde belirtilenler haricindeki mükellefler tarafından en son 2004 yılı itibarıyla uygulanmış, Kanun'un belirlediği gerekli şartların oluşmaması nedeniyle 2005 ila 2020 yıllarında enflasyon

düzeltmesi yapılmamıştır. Ancak gerekli yasal koşulların oluşması sonucu 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298.maddesinin (A) fıkrası ve Geçici 33.maddenin 3.fıkrası ile getirilen düzenleme uyarınca mükellefler 31/12/2023 tarihli mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutacaktır.

Davacı tarafından, 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde geçmiş yıl mali zararının mukayyet değer ile dikkate alınmasına ilişkin Tebliğle getirilen düzenlemenin Kanuna aykırı olduğu, bu durumun kurum kazancının tespitinde 2024 yılında uygulanan enflasyon düzeltmesinin zarar etkisinin kullanılamaması sonucunu doğurduğu, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemelerin Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmektedir.

Davacının Anayasa'ya aykırılık iddiası yerinde görülmeyerek, esasa ilişkin değerlendirmelere geçilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (2)numaralı bendinin (c) alt bendinde tanımlanmıştır. Buna göre enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması olarak ifade edilebilir. Enflasyon düzeltmesinin temel amacı, fiyatlardaki artışların bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde meydana getirdiği değer kaybının giderilmesi ve vergi matrahında enflasyon nedeniyle meydana gelen ancak gerçek durumu yansıtmayan artışın yol açtığı olumsuzlukların ortadan kaldırılmasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının 2.bendinde;

"l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,

m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.)"

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının 5.bendinde;

. . .

"Düzeltme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır,

. . .

Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır." hükümleri yer almıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının 7. bendinde;

" Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.

" düzenlemesi yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 33. maddesinin birinci fıkrasında;

"Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere (...)174 ve 2022 hesap dönemleri(kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz." hükmü,

Üçüncü fıkrasında;

"31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez." hükmü getirilmiştir.

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin, "Geçmiş yıl kârları ve zararları" başlıklı 30.madesinin 5.fıkrasında;

"2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Diğer bir ifade ile 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

"hükmü,

"Bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemler" başlıklı 40.madesinde ise;

" (1) Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltme öncesi

bilançolara dayanan) 2023 ve önceki hesap dönemlerine ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarını mukayyet değerleri ile dikkate alacaklardır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının, (5) numaralı bendinin son paragrafı, “Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmüne amirdir.

Söz konusu bent hükmü uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri;

a) 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya dayanan) 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.'' hükümleri getirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin yasal koşulların oluşmaması nedeniyle 2005 yılından itibaren enflasyon düzeltmesi işlemi uygulanmamış, şartların oluşması sonucu geçiş dönemine ilişkin düzenlemelere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Geçici 33.maddesinde yer verilmiş olup, düzeltme işlemine ilişkin ana esaslar mükerrer 298.maddede aynen korunmuştur.

Buna göre enflasyon düzeltmesinde genel kuralları içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesinin (A) fıkrasının 5.bendi uyarınca, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar, enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecek, düzeltme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değeri olarak dikkate alınacak, matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Enflasyon düzeltmesine bir süre ara verildikten sonra yeniden düzeltme işleminin yapılması durumunda ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 7. bendi uygulanacak olup, bu fıkra uyarınca enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacak, bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecek ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.

Geçiş dönemi uygulamasına ilişkin olarak Geçici 33.maddede ise Anayasa Mahkemesinin ''2021'' yılı ibaresini iptal etmesi sonrasında maddenin son haline göre, 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacak, 31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, yapılan enflasyon düzeltmesinden

kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinin 1.fıkrasında; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla maddede belirtilen zararların indirim konusu yapılacağı, (a) bendinde ise; beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirim konusu yapılacağı öngörülmüştür. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda da benzer düzenlemeler yer almaktadır.

Geçmiş yıl beyannamelerinde yer alan zararın, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla cari yıl kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün olması ve yukarıda yer alan düzenlemelerin değerlendirilmesi sonucu 01/01/2024 tarihinden itibaren yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerinde; 31/12/2023 tarihli mali tablolarda yer alan geçmiş yıllar kar veya zararının düzeltmeye tabi tutulması, düzeltme sonucu oluşan farkın ise gelir tablosuna intikal ettirilmesi gerekmektedir. Buna göre 2024 yılına ilişkin beyannamede, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıllara ilişkin zararın mukayyet değeri değil, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarı ilgili dönemde indirilecek geçmiş yıl zararı olarak gösterilecek ve 2024 yılı matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Bir başka ifadeyle, 31/12/2023 tarihli mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, 2023 yılı için geçiş dönemi hükümleri uygulanacak ve bu yıla ilişkin zarar, zarar olarak kabul edilmeyecek, ancak bu zarar 2024 yılına devredilirken düzeltilmiş tutar üzerinden devredilecektir. 2024 yılına ilişkin beyanname verilirken artık genel hükümlerin uygulanmasına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesinin (A) fıkrasının 5.bendi hükmünün uygulanması söz konusu olacak ve geçmiş yıl zararı düzeltilmiş tutar üzerinden dikkate alınacaktır.

Bu itibarla dava konusu Tebliğin 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde geçmiş yıl zararının mukayyet değerle dikkate alınmasına ilişkin düzenlemeler içeren ilgili bölümlerinin hukuka uygunluğundan söz edilemez.

30/12/2023 tarihli ve 32415 (2. mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 30. ve 40.maddelerinde yer alan "geçmiş yıl zararlarının 2024 yılında uygulanan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerinin beyannameye dahil edilememesine" ilişkin kısımlarının ve ihtirazi kayıt kabul edilmemek suretiyle yapılan tahakkuk işleminin iptali gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlenilerek dosyadaki belgelerin incelenmesinden sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

30/12/2023 tarih ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 555 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 30. maddesi ile 40. maddesinin 2024 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinde önceki yıla ait zararların beyanına ilişkin kısımların iptali ile 2024 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinde önceki yıldan devreden zararın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş haliyle dikkate alınarak zararın 6.350.302,07-TL artırılması yolundaki ihtirazi kaydı dikkate alınmaksızın yapılan tahakkukun kaldırılması istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT:

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun "İlk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülecek davalar" başlıklı 24. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay tarafından karara bağlanacağı kuralına yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının 2. bendinin (c) alt bendinde, enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı fıkranın 5. bendinin son paragrafında, matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararlarının enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı, 7. bendinde ise, enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacağı, bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârının vergiye tâbi tutulmayacağı, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyeceği, ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararlarının mukayyet değerleri ile dikkate alınacağı kurala bağlanmış, 8. bendinin h alt bendiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı, enflasyon düzeltmesiyle ilgili usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

213 sayılı Kanun'un geçici 33. maddesinin birinci fıkrasında geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere (...) ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı, üçüncü fıkrasında, 31/12/2023 tarihli mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı, yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterileceği, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârının vergiye tabi tutulmayacağı, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, bankalar, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri, tasfiye ve iflas hallerindeki

şirketler, 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının, kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

30/12/2023 tarih ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 555 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 30. maddesinin 5. fıkrasında, 2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararlarının matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacağı diğer bir ifade ile 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Aynı Tebliğ'in 40. maddesinin 1. fıkrasında bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 ve önceki hesap dönemlerine ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarını mukayyet değerleri ile dikkate alacakları, 2. fıkrasında 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının, (5) numaralı bendinin son paragrafının, “Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmüne amir olduğu belirtilmiş, söz konusu bent hükmü uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı fıkranın a bendinde, 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya dayanan) 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacakları kurala bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılmaktadır. Belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye ne tür müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir. Hukuk güvenliği, kuralların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. “Belirlilik” ilkesi yalnızca yasal

belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla yasalar, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmak suretiyle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiş olup bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide mükellefiyet, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.

Öte yandan, normlar hiyerarşisi olarak bilinen temel hukuk ilkesine göre, normlar arasında altlık ve üstlük ilişkisi söz konusu olmakta ve her norm geçerliliğini bir üst hukuk normundan almaktadır. Başka bir anlatımla normlar hiyerarşisi, her türlü normun hiyeraşik olarak bir sıra dahilinde sıralanması ve birbirine bağlı olması anlamına gelmekte olup; bunun doğal sonucu olarak, hiyerarşik sıralamada daha altta yer alan normun, kendisinden üstte bulunan norma aykırı hükümler içeremeyeceği, bir başka deyişle alt norm niteliğindeki düzenleyici işlemlerin, bir hakkın kullanımını üst normda öngörülmeyen bir şekilde daraltamayacağı veya kısıtlayamayacağı; dolayısıyla, düzenleyici bir işlemin kendinden önce gelen kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı düzenlemeler getiremeyeceği kabul edilmektedir.

Anayasa'nın 124. maddesinde, kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren Kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, Yönetmelikler çıkarabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme, idarenin özerk ve türev düzenleme yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Anayasa'da düzenleyici işlem olarak sadece yönetmelikler belirtilmiş ise de idarenin düzenleme yetkisi bununla sınırlı olmayıp, tebliğler de; yasa, tüzük, yönetmelik ve benzeri hukuk kaynaklarının uygulanmasına ilişkin ayrıntıları ve uygulama şeklini gösteren düzenleyici işlemlerdir.

Yukarıda kuralına yer verilen Tebliğ hükümlerine göre, 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilecek vergi matrahları tespit edilirken (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 ve önceki hesap dönemlerine ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarının mukayyet değerleri ile 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarının ise enflasyon düzeltmesi şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarıyla dikkate alınacağı belirtilmiş olup mükelleflerce 2024 yılına ait beyanname verilirken 31/12/2023 tarihinde düzeltilmiş bilanço, 2024 yılının başlangıç değeri olacağından geçmiş yıl mali zararının düzeltilmiş hali esas alınacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının 7. bendinin somut olaya uygulanması durumunda ise 31/12/2023 tarihinde enflasyon düzeltme şartları ilk defa tekrar

oluştuğundan, 2023 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verilirken, 2023 yılının geçmiş yıl zararları (2018, 2019, 2020, 2021, 2022) ile 2023 yılına ait mali zarar mukayyet değeriyle dikkate alınacak, 2024 yılına ait beyanname verilirken ise geçmiş yıl zararı, düzeltilmiş olan 31/12/2023 tarihli mali tablolara göre matraha dahil edilecektir.

Bu durumda, idari yargı yerlerinin denetim yetkisinin, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının belirlenmesi ile sınırlı tutulduğu da dikkate alındığında, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında yukarıda değinilen hususlara uygun olarak düzenlendiği sonucuna varılan 30/12/2023 tarih ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 555 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 30. maddesi ile 40. maddesinin 2024 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinde önceki yıla ait zararların beyanına ilişkin kısımlarda hukuka aykırılık görülmemiştir.

Öte yandan, elektronik para ve ödeme hizmetleri anonim şirketi statüsünde bulunan davacı tarafından, yukarıda kuralına yer verilen 213 sayılı Kanun'un geçici 33. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtildiği üzere geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı, kazancın tespitinde dikkate alınamayacağından dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının 7. bendi uyarınca, 2024 yılına ilişkin beyanname verilirken 2023 yılı zararı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş haliyle indirilemeyecek olup mukayyet değeriyle beyana dahil edileceğinden ihtirazi kayıt dikkate alınmaksızın yapılan tahakkukta hukuka aykırılık bulunmamıştır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.DAVANIN REDDİNE,

2.Ayrıntısı aşağıda gösterilen toplam ... TL yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına,

3.Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca Danıştay'da ilk derecede görülen duruşmasız davalar için belirlenen ... TL vekâlet ücretinin davacıdan alınarak davalı idarelere verilmesine,

4.Posta giderleri avansından artan tutarın talep edilmesi halinde derhal, talep edilmemesi halinde ise kararın kesinleşmesinden sonra davacıya re'sen iadesine,

5.Bu kararın tebliğ tarihini izleyen otuz (30) gün içerisinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 25/11/2025 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.