Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2024/961 K.2025/1067 (24.12.2025)

Karar metni, resmî kaynakta yayımlanmış hâliyle aynen aktarılmıştır; taraf adları kaynakta anonimdir.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU 2024/961 E. , 2025/1067 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2024/961

Karar No : 2025/1067

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Bilgi Teknolojileri Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Bakanlığı - ... (... Başkanlığı)

VEKİLLERİ : Av. ... Av. ...

İSTEMİN KONUSU:Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/04/2024 tarih ve E:2023/3128, K:2024/2430 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: 15/04/2023 tarih ve 32164 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)'nin ''Ek verginin konusu'' başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (ç) bendinde yer alan "Emisyon Primi Kazancı İstisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç)" ile"Verginin hesaplanması, beyanı ve ödenmesi" başlıklı 7. maddesinin (5) ve (9) numaralı örneklerinin iptali ve anılan hükümlerin dayanağı 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulması istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/04/2024 tarih ve E:2023/3128, K:2024/2430 sayılı kararı:

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un "Diğer hükümler" başlıklı 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasında, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna tutarları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek vergi hesaplanacağı ve bu verginin ilk taksidinin kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksidinin bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödeneceği düzenlenmiştir. Aynı fıkrada 06/02/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların ek vergiden muaf olduğu, tahsil edilen ek verginin, genel bütçe geliri olarak kaydedileceği ve 5779 sayılı Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmayacağı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği kuralına yer verilmiştir.

7440 sayılı Kanun'la verilen yetkiye istinaden anılan Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Hazine ve Maliye

Bakanlığı tarafından 15/04/2023 tarih ve 32164 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)'nin 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınan istisna ve indirim tutarlarının ek verginin konusunu oluşturduğu hükmüne yer verilmiştir. Aynı maddenin (3) numaralı fıkrasının (ç) bendinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (5) numaralı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi ile kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilen emisyon primi kazancının ek verginin konusunu oluşturduğu kurala bağlanmıştır.

Anılan Tebliğ'in "Verginin hesaplanması, beyanı ve ödenmesi" başlıklı 7. maddesindeki (5) ve (9) numaralı örnekler şu şekildedir:

"Örnek 5- Kırşehir Vergi Dairesi Müdürlüğünün mükellefi (İ) A.Ş., 2022 hesap döneminde 25.000.000 TL kurum kazancı elde etmiş olup, bu kazancın 2.000.000 TL'si yurt dışında yapılan inşaat işinden sağlanarak genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, 4.000.000 TL'si emisyon primi kazancı ve 5.000.000 TL'si geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla finansal kiralama şirketine taşınmaz satışından doğan kazançtan oluşmaktadır. Adı geçen Kurum, 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca, Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayırdığı tutar nedeniyle 500.000 TL ve Kapadokya Alan Başkanlığına makbuz karşılığı yaptığı bağış nedeniyle de 250.000 TL olmak üzere toplam 750.000 TL'yi indirim konusu yapmıştır. Yurt dışı inşaat kazancı üzerinden yurt dışında vergi ödenmemiştir.

Buna göre adı geçen şirketin ödemesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurum kazancı

Ticari bilanço karı 25.000.000 TL

İstisnalar

Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-h) (a) 2.000.000 TL

Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç) (b) 4.000.000 TL

Sat- kirala- geri al kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-j) (c) 5.000.000 TL

İndirimler

213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun Madde 10/1-g) (d) 500.000 TL

Kapadokya Alan Başkanlığına yapılan nakdi bağış (e) 250.000 TL

Ek vergi matrahı

%10 oranına tabi matrah (a + b) 6.000.000 TL

Ödenmesi gereken ek vergi

[(a + b)x(0,10)] 600.000 TL

2022 hesap döneminde sat-kirala-geri al işlemi nedeniyle elde edilen istisna kazanç, 213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim ile Kapadokya Alan Başkanlığına yapılmış olan bağış, ek verginin matrahına dâhil edilmeyecektir. Hesaplanan 600.000 TL tutarındaki ek vergi, 2023 yılı Nisan ve Ağustos aylarında iki eşit taksit halinde ödenecektir."

"Örnek 9- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik kapsamında mikro işletme sınıfında değerlendirilen (İ) A.Ş. teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet göstermektedir. Söz konusu şirketin 2022 hesap dönemine ilişkin verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde ticari bilanço karı 3.000.000 TL'dir. Öte yandan kurumun teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiği faaliyetinden dolayı 1.000.000 TL istisna kazancı bulunmaktadır. Kurum ayrıca, 500.000 TL emisyon primi kazancı ve 500.000 TL nakdi sermaye faiz indirimini matrahından indirim konusu yapmıştır.

Bu durumda, 2022 hesap döneminde mükellef kurum tarafından beyan edilip ödenmesi gereken ek vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurum kazancı

Ticari bilanço karı 3.000.000 TL

İstisnalar

Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun Madde 5/1-ç) (a) 500.000 TL

Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun) (b) 1.000.000 TL

İndirimler

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi

(5520 sayılı Kanun Madde 10/1-ı) (c) 500.000 TL

Ek vergi matrahı

%10 oranına tabi matrah (a + c) 1.000.000 TL

Ödenmesi gereken ek vergi

[(a + c)x(0,10)] 100.000 TL

Mükellefin mikro işletme kapsamında olması nedeniyle teknoloji geliştirme bölgesinde elde ettiği istisna kazancı ise ek verginin konusuna girmeyecektir."

Uyuşmazlık konusu Tebliğ'in dayanağı 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının iptaline karar verilmesi talebiyle... Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesinin 14/03/2024 tarih ve E:2023/169, K;2024/82 sayılı kararıyla itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olmadığı tespit edilerek itirazın reddine karar verilmiştir. Anılan karar 19/04/2024 tarih ve 32522 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı da dikkate alındığında, davacının Anayasa'ya aykırılık iddiası ciddi görülmemiştir.

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 vergi mevzuatında 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. Normlar hiyerarşisi, her türlü normun hiyerarşik olarak bir sıra

dahilinde sıralanması ve birbirine bağlı olması anlamına gelmekte olup bunun doğal sonucu olarak, hiyerarşik sıralamada daha altta yer alan norm, kendisinden üstte bulunan norma aykırı hükümler içeremeyecektir. Bir başka deyişle alt norm niteliğindeki düzenleyici işlemler, bir hakkın kullanımını üst normda öngörülmeyen bir şekilde daraltamayacak veya kısıtlayamayacaktır. Dolayısıyla, düzenleyici bir işlem olan tebliğler kendinden önce gelen kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı düzenlemeler getiremeyecektir.

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un "Diğer hükümler" başlıklı 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna tutarları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek vergi hesaplanacağı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmış olup 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3), Kanun'la verilen yetkiye istinaden anılan Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenlenerek yürürlüğe konulmuştur.

Tebliğ'de ek verginin mükelleflerinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan mükellefler olduğu belirtildikten sonra (5) numaralı maddesinde, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınan istisna tutarları ek verginin konusu olarak belirlenmiş, anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında, kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen tüm kazançların kurum kazancına dâhil edilmekte olduğu, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda düzenlenen indirim ve istisnaların ise kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” ile “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle kazancın veya vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapıldığı belirlemesi yapıldıktan sonra aynı maddenin (3) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan ve ek verginin konusuna giren istisnalar sayma yoluyla belirtilmiş, emisyon primi kazancı istisnasına da (ç) bendinde yer verilmiştir.

Emisyon primi kazancı istisnası, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı (5) numaralı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde yer alan "Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı" olarak belirtilmek suretiyle kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Anonim şirketlerde kuruluş veya sermaye artırımı esnasında, pay senedinin üzerinde yazılı değerden yani itibari değerden daha yüksek değerle çıkarılması hâlinde, bu itibari değer ile satış bedeli arasındaki fark emisyon primi olarak adlandırılmaktadır.

Diğer taraftan emisyon priminin, kazanç değil yedek akçe niteliğinde ve doğrudan bir sermaye unsuru olduğu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna tutulmamış olsa dahi vergiye tabi tutulamayacak bir nakdi kaynak olduğu ve sermaye artırımı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, 5520 sayılı Kanun'un (5) numaralı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi ile emisyon priminin, kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar arasında sayılması yönündeki düzenlemenin kurumlar vergisi beyannameleri verilirken izlenecek olan yolun gösterilmesi ve uygulamada doğması muhtemel olan tereddütlerin kanun hükmüyle önlenmesi amacıyla yasa koyucu tarafından yapılan bir düzenleme olduğu ve anılan düzenlemenin emisyon primine kazanç niteliği kazandırmadığı hususu yargı kararlarında da vurgulanmıştır (Danıştay Üçüncü Dairesi, 23/10/2023, E:2021/2590, K:2023/3965; Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 10/10/2023, E:2022/4819, K:2023/3555).

Ancak, 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasında açıkça 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle, 5520 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan istisna tutarları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında ek vergi hesaplanacağının ifade edildiği ve anılan Kanun'la verilen yetkiye dayanılarak hükmün uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla yürürlüğe konulan 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:3)'nin (5) numaralı maddesinin (3) numaralı fıkrasında, 5520 sayılı Kanun'da istisna olarak sayılmış olan emisyon primi kazancının belirtildiği, ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına Kanun'la verilen yetki aşılarak getirilmiş yeni bir kural olmadığı dikkate alındığında, Kanun'da hükme bağlanan kuralın kapsamı ve uygulanmasına dair esaslara yer verilen düzenleme ile istisna hakkı kullanımının, Kanun hükmünde öngörülmeyen bir şekilde daraltıldığı ya da ortadan kaldırıldığından söz edilemeyecektir.

Bu kapsamda, idari yargı yerlerinin denetim yetkisinin kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının belirlenmesi ile sınırlı olduğu da dikkate alındığında, uyuşmazlık konusu düzenlemenin yukarıda belirtilen ilgili Kanun maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetki kapsamında uyulması gereken usul ve esasların belirlenmesine ilişkin olarak yapıldığı ve Kanun'dan alınan açık yetkiye dayandığı, Kanun'un uygulama alanını sınırlamadığı veya genişletmediği gibi Kanun'da belirtilen hukuki durumu açıklamaya yönelik olduğu ve üst hukuk normlarına aykırılık taşımadığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle uyuşmazlık konusu düzenlemede hukuka aykırılık görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Emisyon primlerinin sermaye niteliğinde olduğu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre de yedek akçe niteliğinde olduğu, kurumlar vergisinin konusuna giren bir kazanç unsuru olmadığı, ancak olası ihtilafların önüne geçmek için kurumlar vergisinden istisna edildiği, emisyon primlerinden ek vergi istenmesinin verginin konusunu tayin eden 7440 sayılı Kanun'un sınırlarını aşan yeni bir hüküm niteliğinde bulunduğu, ek verginin konusuna girecek nitelikte bir kazanç olmamasına rağmen ek vergiye tabi unsurlar arasında emisyon primlerinin de sayılmış olmasının, kanunla öngörülmeyen bir düzenlemenin normlar hiyerarşisine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olarak dava konusu Tebliğ hükmüyle düzenlenmesi anlamına geldiği belirtilerek kararın hukuka aykırı olduğu ve bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Danıştay dava dairelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1-Davacının temyiz isteminin REDDİNE,

2-Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/04/2024 tarih ve E:2023/3128, K:2024/2430 sayılı kararının ONANMASINA,

3- Davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına, 24/12/2025 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.