

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas : 2022/5130
Karar : 2022/5130
Tarih : 28.11.2022

İSTEMİN KONUSU : Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğin "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünün iptali ve dava sonuçlanana kadar yürütmenin durdurulması istenilmektedir.

DAVACININ İDDİALARI : Davacı tarafından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 20/01/2022 tarih ve 7352 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile eklenen geçici 14. maddenin 1. fıkrasının a bendi uyarınca, dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 01/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı için ve kanunda yapılan düzenlemeler dikkate alınarak yaptıkları hesaplamalara göre istisnadan yararlanmak amacıyla banka hesaplarında yer alan çeşitli tutar ve cinsteki döviz mevduatları için 08/02/2022 tarihinde döviz bozum talimatı verdikleri ve şirket adına 08/08/2022 tarihine kadar 181 gün vade ve yıllık %17 faiz oranı ile "Döviz Dönüşümlü Kur Korumalı TL Vadeli Mevduat Hesapları" nın açıldığı, ancak hesap açıldıktan sonra 11/02/2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Tebliğ ile söz konusu kanun maddesine aykırı düzenlemeler yapılması nedeniyle ödeyeceği vergi yükünün arttığı, şöyle ki 5520 sayılı Kanunun geçici 14. maddesinde bu konuda bir düzenleme olmaması ve ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bir yetki verilmemesine rağmen, Bakanlık tarafından çıkarılan söz konusu Tebliğ'in "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" başlıklı bölümünde yer alan düzenlemeler ile gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarının tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerektiği belirtilerek, istisna uygulanacak kur farkı kazançlarının ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemine göre belirlenmesinin esas alındığı, FIFO yönteminde ilk giren dövizin ilk çıkacağı, bakiyede kalan dövizin en son girenler olduğu, kurların genel seyrinin artış gösterdiği dönemde FIFO yönteminin dönem sonu bakiyesinde yer alan dövizin maliyetini yükselteceği, dolayısıyla dönem sonuna isabet eden geçici vergi beyannamesinde istisna edilecek kur kazancının düşeceği ve mükellefin ödeyeceği vergi yükünün artacağı, ayrıca yine gerek 5520 sayılı Kanunun geçici 14. maddesinde, gerekse Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tebliğlerinde, 31/12/2021 tarihli bilançonun "Bankalar Hesabında" yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde dönüştürülebilen döviz cinslerine ilişkin döviz tevdiat hesaplarının kur farkı kazançlarına ilişkin istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacağı şeklinde bir hüküm ve düzenleme olmadığı, yani hesap bazında dönüşüme izin verildiği halde Tebliğ'in iptali istenilen bölümünde dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna tutarının hesaplanmasında aynı döviz cinsinden farklı hesapların tek bir havuz hesap gibi değerlendirildiği ve bu şekilde yapılan hesaplamalar sonucu kur farkı kazançlarına ilişkin istisna tutarının azalacağı, Tebliğ'in dayanağı olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14.maddesi incelendiğinde görüleceği üzere "Döviz Dönüşümlü Kur Korumalı TL Vadeli Mevduat Hesapları"na ilişkin istisna edilecek kur farkı geliri hesaplamasının bu yöntemlerle yapılması gerektiğine yönelik herhangi bir ibarenin yer almadığı, ayrıca 5520 sayılı Kanun'un geçici 14. maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığına uygulamanın usul ve esaslarını belirleme yetkisinin verilmediği belirtilerek, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğin "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünün iptali ve dava sonuçlanana kadar yürütülmesinin durdurulması istenilmiştir.

DAVALININ SAVUNMASI : Davalı tarafından, yasal düzenlemeleri açıklayan söz konusu Tebliğin idari davaya konu olabilecek düzenleyici bir işlem olarak nitelendirilemeyeceği, kanun koyucunun yaptığı her

düzenlemenin tüm ayrıntısına kanun metninde yer verilmesinin mümkün olmadığı, ikincil mevzuat düzenlemelerinin bu kapsamda gerekli açıklamaların yapılması için düzenlendiği, iptali istenen bölümün, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinde düzenlenen istisna uygulamasını sınırlandırıcı bir nitelik taşımadığı, açıklamalara ve konuya ilişkin örneklere yer verildiği, Tebliğin ilgili bölümünde yer alan açıklamaların istisna kapsamındaki kur farkı kazançlarının hesaplanmasında uygulama birliğini sağlamaya ve mükellefler nezdinde yaşanan tereddütleri gidermeye yönelik olduğu, mükelleflerin gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını ilk giren ilk çıkar (FİFO), son giren ilk çıkar (LİFO), ortalama maliyet ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri gibi muhtelif usullere göre belirleyebildiği, mükellefçe dava dilekçesinde dile getirilen hususun mükellefin kur farkı kazancının tespitinde Tebliğde öngörülen hesaplama yönteminden başka bir yöntemin kullanılmasından kaynaklandığının değerlendirildiği, böyle bir sonucun ortaya çıkmasının ilgili dönem matrahının başka bir yöntemle, istisna kazanç kısmının ise başka bir yöntemle belirlendiği her durumda imkan dahilinde olduğu, başka bir deyişle bu durumun, mükelleflerin gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını belirleme noktasında yöntem serbestisi olmasının doğal sonucu olduğu, Tebliğin iptali istenen bölümünde mükelleflerin Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14. maddesi kapsamında istisnadan ihtilafsız bir şekilde yararlanabilmelerine imkan sağlamak adına kur farkı kazançlarını "İlk Giren İlk Çıkar" (FİFO) yöntemine göre tespit etmeleri gerektiği hususuna yer verildiği, aksi durumun, yani her mükellef tarafından istisna kapsamındaki dönem sonu kazancının serbestçe belirlenmesinin, bu istisnadan yararlanan binlerce mükellef ile gerek idare gerekse denetim elemanları arasında ihtilaflara neden olacağı, dolayısıyla Tebliğin ilgili bölümü hazırlanırken mükellefler nezdinde yaşanan tereddütleri gidererek uygulama birliğini sağlamak üzere halihazırda mükellefler tarafından da kullanılan yöntemlerden bir tanesi (FİFO) esas alınarak uygulamada birlik ve açıklık sağlamaya yönelik açıklamalar yapıldığı, iddia olunan aksine idarece mükelleflerin istisnadan yararlanmalarını sınırlandırmak amacıyla bir düzenleme yapılmasının söz konusu olmadığı, Tebliğin dava konusu bölümünün iptalinin yabancı paralarının bir kısmını kur korumalı hesaplarına aktaran mükellefler için de "Dönem Sonu İstisna Kazancının Tespiti" konusunu belirsiz hale getireceği, finansal istikrarın desteklenmesi amacıyla yayımlanarak yürürlüğe konulan kanun maddesinin uygulamasını sektöre uğratacağı ve kanun koyucunun amacına ulaşmasını sağlayan düzenlemenin etkisini azaltabileceği belirtilerek söz konusu Tebliğ'in iptali istenilen kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı, uyuşmazlıkta yürütmenin durdurulması için aranan şartların oluşmadığı ve istemin hukuki dayanağı bulunmadığı ileri sürülerek istemin ve davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ : İbrahim Sencer AKÇAY

DÜŞÜNCE: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında yer alan, "idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve açıkça hukuka aykırı olması" şartlarının birlikte gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulması isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma için verilen süre geçtikten sonra incelenmesine karar verilen yürütmenin durdurulması istemi, savunmanın geldiği görülmekle yeniden incelendi, gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Dava, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 20/01/2022 tarih ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile eklenen geçici 14. maddede yer alan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmesine ve 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi

Genel Tebliği'ne "40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı bölümün eklenilmesine dair Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan, 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğin "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünün iptali ve yürütmesinin durdurulması istemiyle açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı, 4. fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği kurala bağlanmıştır. 125. maddesinde ise, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu, yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağı, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği düzenlenmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında da, Danıştay veya idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri düzenlemesine yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Yetki" başlıklı mükerrer 257. maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu durumlar belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı" başlıklı 35. maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükümlerine yer verilmiştir.

7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen (26/05/2022 tarih ve 7407 sayılı Kanunun 12. maddesiyle, maddeye üçüncü fıkradan sonra gelmek üzere fıkralar eklenmiş ve müteakip fıkralar teselsül ettirilmiştir, ayrıca 03/11/2022 tarih ve 7420 sayılı Kanunun 23. maddesiyle de bu maddenin ikinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan "2022 yılı sonuna" ibareleri "31/12/2023 tarihine" şeklinde, yedinci fıkrasında yer alan "ve üçüncü" ibaresi ", üçüncü ve dördüncü" şeklinde değiştirilmiştir.) geçici 14. maddede;

"(1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,
- b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.
- (2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.
- (3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.
- (4) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.) Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. (Değişik cümle:03/11/2022-7420/23 md.) Cumhurbaşkanı bu istisnayı 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir.
- (5) (Ek:26/05/2022-7407/12 md.) Bu madde kapsamındaki istisnalar 31/12/2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.
- (6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.
- (7) Bu maddenin birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.
- (8) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.
- düzenlemesine yer verilmiştir. Ayrıca 7352 sayılı Kanunun 4. maddesinde de, Kanun hükümlerinin Cumhurbaşkanı tarafından yürütüleceği düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14. maddesinde yer alan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmesi ve 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne "40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı bölümün eklenilmesine dair Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan, 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğin "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünde ise;

"31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, bu Kanunun geçici 14. maddesi ve 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmünde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüştüren kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu yabancı paralarının dördüncü geçici vergilendirme (01/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Mükellefler gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını muhtelif usullere göre belirleyebilmektedir. Ancak, istisnaya konu edilecek kur farkı gelirin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihli bilançonun "Bankalar Hesabında" yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14. maddesi ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının ilgili mevzuatı çerçevesinde dönüştürülebilen döviz cinslerine ilişkin döviz tevdiat hesapları istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacaktır. İstisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesapları birlikte dikkate alınacağından, bu hesaplar arasında yapılan aktarma işlemlerinin giriş çıkış olarak değerlendirilemeyeceği tabiidir."

şeklinde düzenlemelere ve devamında konuya ilişkin örneklere yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında, maddede belirtilen hallerde Cumhurbaşkanı'na devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanarak getirilecek yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu açıktır. Bu zorunluluk, verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmakta olup, bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir. Bununla birlikte, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir. Ayrıca vergilendirmeye ilişkin bir konuda kanun ile çerçevesi çizilen düzenlemeye ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenebilmesi için de ilgili kanunda Bakanlığa bu konuda bir yetki verilmesi gerekmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de verdiği kararlarda, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiligi önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel öğelerinin ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği, vergilendirmenin esaslı unsurlarının kanunda belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesi gerektiği, bir mali yükümlülüğün bu yönleriyle kanunla yeterince çerçevesizlenmemişse kişilerin mülkiyet hakkını etkileyecek idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesinin mümkün olduğuna (İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Başvurusu, B:2015/941, 25/10/2018) ve Maliye Bakanlığının vergi kanunlarındaki belirsiz hükümleri yorumlayarak bir standart oluşturmasının, başka bir

anlatımla alt ve üst sınırları belirtilmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesinin vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı olduğuna (B.... İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. ((Eski Unvanı-B.... İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)) Başvurusu, B:2016/3675, 03/11/2020) vurgu yapmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddesinde, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 01/10/2021 ile 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğunun belirtildiği, ancak istisna edilecek tutarların hesaplanmasında hangi yöntemin uygulanacağı konusunda veya istisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesaplarının birlikte dikkate alınıp alınmayacağı konusunda bir belirlemenin yapılmadığı, ayrıca maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenebileceğine dair davalı idareye bir yetki de verilmediği dikkate alındığında, davalı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ ile istisna uygulamasına ilişkin bazı usul ve esasların belirlenmesinde ve mükelleflere bu konuda bir yükümlülük getirilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle, Kanunda Hazine ve Maliye Bakanlığınca bir yetki verilmemesine rağmen istisna uygulamasına ilişkin olarak çeşitli usul ve esasların belirlendiği anlaşılan dava konusu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğin "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünde hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği anlaşıldığından söz konusu kısmın yürütmesinin durdurulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 6352 sayılı Kanun ile değişik 27. maddesinin 2. fıkrasında öngörülen şartların birlikte gerçekleştiği anlaşıldığından davacının yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne,

2. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğin "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünün YÜRÜTMESİNİN DURDURULMASINA,

3. Bu kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 (yedi) gün içerisinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na itiraz yolu açık olmak üzere, 28.11.2022 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY :

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında yer alan, "idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve açıkça hukuka aykırı olması" şartlarının birlikte gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulması isteminin reddi gerektiği görüşüyle Dairemiz kararına katılmıyoruz.