

T.C.
DANI TAY
ÜÇÜNCÜ DA RE
Esas No : 2024/5700

olması ve yasanın daraltılması veya geni letilmesine ya da yeni bir kural konulmasına yol açmayacak olması nedeniyle idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir i lem niteli i ta imadı ı, asgari kurumlar vergisi uygulaması ile vergilendirmede adalet ve e itlik ilkelerinin daha fazla gözetilmesinin amaçlandı ı, bu do rultuda mükelleflerin bir takım vergisel kolaylıklar nedeniyle mevcut vergi oranının çok altında vergi ödemesinin önüne geçilmesi için hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar dü ülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayaca ının hüküm altına alındı ı, maddenin 6. fıkrasında, indirim ve istisnalar dü ülmeden önceki kurum kazancı ibaresinin, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade edece inin kurala ba lanması nedeniyle 2. fıkrada sayılanlar dı nda kalan ve kurumlar vergisi matrahını etkileyen unsurların asgari verginin hesaplanmasında dikkate alınması gerekti i dolayısıyla geçmi yıl zararlarının da bu kapsamda asgari kurumlar vergisi matrahına dahil olaca ı, dava dilekçesinde emsal olarak gösterilen yargı kararının, görülmekte olan dava konusu ile ilgisinin bulunmadı ı, dava konusu düzenlemenin hukuka uygun oldu u, öte yandan, uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zarar do aca ından söz edilemeyece inden yürütmenin durdurulması artlarının olu madı ı savunulmaktadır.

DANI TAY TETK K HÂK M AH N YALÇIN'IN DÜ ÜNCES : Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerekti i dü ünülmektedir.

TÜRK M LLET ADINA

Karar veren Danı tay Üçüncü Dairesince, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma için verilen süre geçtikten sonra incelenmesine karar verilen yürütmenin durdurulması istemi, savunmanın geldi i görülmekle yeniden incelendi, gere i görü üldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADD OLAY :

28/09/2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebli i ile Kurumlar Vergisi Genel Tebli i (Seri No:1)'ne eklenen "32.5. Yurtiçi asgari kurumlar vergisi" bölümünün, "32.5.4." ve "32.5.6." alt bölümlerinin yedinci paragrafları ile "32.5.6." alt bölümünde yer alan üçüncü ve be inci örneklerin geçmi yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının iptali ve yürütmesinin durdurulması istenilmektedir.

LG L MEVZUAT:

2577 sayılı dari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında, idari i lemin uygulanması hâlinde giderilmesi güç veya olanaksız zararların do ması ve idari i lemin açıkça hukuka aykırı olması ko ullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar verilece i düzenlemesine yer verilmi tir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulaca ı, de i tirilece i veya kaldırılaca ı; dördüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve



T.C.
DANI TAY
ÜÇÜNCÜ DA RE
Esas No : 2024/5700

indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde de değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği, 124. maddesinde, kamu tüzel kişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak amacıyla düzenleme yetkisinin bulunduğu kurala bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde, kurumlar vergisinin kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacağı, 32/A maddesinde, tevkif belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenecek indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı, 7524 sayılı Kanun'un 36. maddesiyle eklenen 'Yurt içi asgari kurumlar vergisi' başlıklı 32/C maddesinin 1. fıkrasında, 32. ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar dâhilinden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağı, 2. fıkrasında, yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken 1. fıkrada belirtilen kurum kazancından fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin düşüleceği, 4. fıkrasında, madde hükmünün geçici vergi dönemleri için de uygulanacağı, 6. fıkrasında maddede yer alan indirim ve istisnalar dâhilinden önceki kurum kazancı ibaresinin, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade ettiği, 7. fıkrasında ise 1. fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sınıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanının, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu düzenlenmiştir.

7524 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması, yeni bir vergi güvenlik müessesesi olarak ifade edilmiştir; uygulamanın amacı ise beyan edilen kurum kazancı üzerinden indirim ve istisnalar nedeniyle hesaplanan ve ödenen kurumlar vergisinin mevcut vergi oranının çok altında kalması nedeniyle beyan edilen kazanç ile matrah arasında bir bağ kurulmak suretiyle ödenmesi gereken asgari bir vergi ihdas edilmesi olarak belirtilmiştir.

5520 sayılı Kanun'un 32/C maddesinin uygulanmasına yönelik açıklamalar, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine 23 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 13. maddesiyle eklenen '32.5. Yurt içi asgari kurumlar vergisi' bölümünde yapılmış olup anılan Tebliğin "32.5.4." ve "32.5.6." alt bölümlerinde, beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmi yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı belirtilmiştir, "32.5.6." alt bölümünde uygulamaya ilişkin gösterilen üçüncü ve beşinci örneklerde de geçmi yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyerek verginin hesabında dikkate alınmıştır.

HUKUK DEĞERLENDİRME:

Anayasanın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında, maddede belirtilen hallerde Cumhurbaşkanına devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanılarak getirilecek yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu



T.C.
DANI TAY
ÜÇÜNCÜ DA RE
Esas No : 2024/5700

açıktır. Bu zorunluluk, verginin kanunilik ilkesi olarak tanımlanmakta olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamana erimesi, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir. Bununla birlikte, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması nedeniyle, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir. Ayrıca vergilendirmeye ilişkin bir konuda kanun ile çerçevesi çizilen düzenlemeye ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenebilmesi için de ilgili kanunda Bakanlıkça bu konuda bir yetki verilmesi gerekmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de verdiği kararlarında, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamana erimesi gibi verginin belli başlı temel öğelerinin ulaşılabilmek, 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 çerçevesi çizilmemesi sebebiyle idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesinin mümkün olduğunu (Skenderun 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 olduğunu (Bilnam İletmecilik ve Ticaret A.Ş. ((Eski Unvanı-Bilnam İletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)) Başvurusu, B:2016/3675, 03/11/2020) vurgu yapmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, 7524 sayılı Kanun'un 36. maddesiyle 5520 sayılı Kanun'a eklenen "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesinde, Kanun'un 32. ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar dâhilinden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağı ve yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken 1. fıkrada belirtilen kurum kazancından 2. fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin dâhil edilmesinin belirtildiği, bunların dışında asgari verginin matrahının hesaplanmasına yönelik başka bir belirleme yapılmadığı ve davalı idareye matrahın belirlenmesine yönelik bir yetki verilmediği gibi indirim ve istisnalar dışında kalan diğer unsurların asgari verginin matrahından dâhil edilmesine izin verilmeyeceğine dair bir yasal düzenleme de bulunmadığı anlaşılmış olup geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından dâhil edilmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği sonucuna ulaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerekmektedir.



T.C.
DANI TAY
ÜÇÜNCÜ DA RE
Esas No : 2024/5700

Öte yandan, geçmi yıl zararlarının, dönem sonu ve dönem ba ı öz sermaye kar ıla tırması sonucu ticari bilanço zararı (gider fazlalı ı durumu) olarak ortaya çıkabilmesinin yanında çe itli istisnalardan faydalanılması sonucu mali zarar (zarar olsa dahi indirilebilecek indirim ve istisnaların ticari bilanço karından/zararından dü ülmesi durumu) olarak da ortaya çıkabilmesi de mümkündür. Düzenlemenin amacının, çe itli indirim ve istisnalar nedeniyle dü ük vergilemenin önlenmesi oldu u belirtilmesine kar ın bu mahiyette olmayan gider fazlalı ından kaynaklanan geçmi yıl zararlarının asgari vergi matrahından dü ülmesine izin verilmemesi, ticari bilanço zararı üzerinden %10 oranında vergi alınmasına yol açaca ından kurumlar vergisinin konusunun, Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumların kazançları oldu u dikkate alındı ında, geçmi yıl zararından dolayı vergiye tabi kazancı olmayan bir mükellefin dava konusu düzenleme nedeniyle vergi ödemek zorunda kalaca ı da açıktır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. 2577 sayılı dari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında öngörülen artların birlikte gerçekte ti i anlaşıldı ından davacının **YÜRÜTMEN N DURDURULMASI STEM N N KABULÜNE,**

2. Kurumlar Vergisi Genel Tebli i (Seri No:1)'nin "32.5. Yurtiçi asgari kurumlar vergisi" bölümünün, "32.5.4." ve "32.5.6." alt bölümlerinin yedinci paragrafları ile "32.5.6." alt bölümünde yer alan üçüncü ve be inci örneklerin geçmi yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının **YÜRÜTMES N N DURDURULMASINA,**

3. Bu kararın tebli ini izleyen günden itibaren 7 (yedi) gün içerisinde Danı tay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na itiraz yolu açık olmak üzere, 10/02/2025 tarihinde oybirli iyle karar verildi.

Ba kan	Üye	Üye	Üye	Üye
Hanifi	Muammer	Yusuf	ahnaz	Abdurrahman
DO AN	TOPAL	B N C	BADAY GEREK	MADAN

