

T.C.  
DANIŞTAY  
ÜÇÜNCÜ DAİRE  
Esas No :

**DAVACI VE YÜRÜTMENİN  
DURDURULMASINI İSTEYEN**

**VEKİLİ** : .

**DAVALI** : Hazine ve Maliye Bakanlığı/ANKARA  
(Gelir İdaresi Başkanlığı)

**VEKİLLERİ** : .

**DAVANIN KONUSU** : 28/09/2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (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 beşinci örneklerin, geçmiş yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının iptali ve yürütmesinin durdurulması istenilmektedir.

**DAVACININ İDDİALARI** : 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı 32/C maddesinin 1. fıkrasında, Kanun'un 32 ve 32/A maddelerine göre hesaplanan kurumlar vergisinin indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağını düzenlediği, bununla birlikte aynı maddenin 2. fıkrasında sayılan istisna ve indirimlerin asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmesine izin verildiği, maddenin 7. fıkrasında belirtilen yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından çıkarılan dava konusu Tebliğ hükümleri ile beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararlarının, asgari kurumlar vergisinden düşülmesine izin verilmeyerek asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına yönelik düzenleme yapılmasının Anayasanın 73. maddesinde ifade edilen "vergilerin kanuniliği ilkesine" aykırılık teşkil ettiği, zira Kanun'da geçmiş yıl zararlarının, asgari kurumlar vergisinden düşülmeyeceğine yönelik bir hüküm bulunmadığı gibi geçmiş yıl zararlarının indirim veya istisna olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, öte yandan, 5520 sayılı Kanun'un 9. maddesinde geçmiş yıl beyannamelerinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacağına ilişkin açık hüküm bulunduğu, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun asgari kurumlar vergisi hükümlerinin uygulanmasına yönelik çıkarılan mülga 50 Seri No'lu Tebliğ ile getirilen benzer düzenlemenin de Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından iptal edildiği ileri sürülerek dava konusu düzenlemenin iptali istenilmektedir.

**DAVALININ SAVUNMASI** : Vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, matrah, oran, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırım ve zaman aşımı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesi gerekmesine karşın uygulamaya yönelik esas ve usullerin düzenleyici idari işlemlerle düzenlenebileceği, 5520 sayılı Kanun'un 32/C maddesinin 7. fıkrası ile verilen yetkiye istinaden bu kapsamda dava konusu Tebliğ'in çıkarıldığı, Tebliğ hükümlerinin yasal düzenlemelerin uygulanmasını açıklamaya yönelik



T.C.  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**Esas No :**

olması ve yasanın daraltılması veya genişletilmesine ya da yeni bir kural konulmasına yol açmayacak olması nedeniyle idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımadığı, asgari kurumlar vergisi uygulaması ile vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerinin daha fazla gözetilmesinin amaçlandığı, bu doğrultuda mükelleflerin bir takım vergisel kolaylıklar nedeniyle mevcut vergi oranının çok altında vergi ödemesinin önüne geçilmesi için hesaplanan kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacağına hüküm altına alındığı, maddenin 6. fıkrasında, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresinin, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade edeceğinin kurala bağlanması nedeniyle 2. fıkrada sayılanlar dışında kalan ve kurumlar vergisi matrahını etkileyen unsurların asgari verginin hesaplanmasında dikkate alınması gerektiği dolayısıyla geçmiş yıl zararlarının da bu kapsamda asgari kurumlar vergisi matrahına dahil olacağı, dava dilekçesinde emsal olarak gösterilen yargı kararının, görülmekte olan dava konusu ile ilgisinin bulunmadığı, dava konusu düzenlemenin hukuka uygun olduğu, öte yandan, uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zarar doğacağından söz edilemeyeceğinden yürütmenin durdurulması şartlarının oluşmadığı savunulmaktadır.

**DANIŞTAY** | **DÜŞÜNCESİ** : Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Üçüncü 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 :**

28/09/2024 tarih ve 32676 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 23 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (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 beşinci örneklerin geçmiş yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının iptali ve yürütmesinin durdurulması istenilmektedir.

**İLGİLİ MEVZUAT:**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında, idari işlemin uygulanması hâlinde giderilmesi güç veya olanaksız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar verileceği düzenlenmesine yer verilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; dördüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve



**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**Esas No**

indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde 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 şartıyla düzenleme yetkisinin bulunduğu kurala bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde, kurumlar vergisinin kurum kazancı üzerinden %25 oranında alınacağı, 32/A maddesinde, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar Cumhurbaşkanı 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 düşülmeden 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 düşülmeden 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 sifıra 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 edilmiş; 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 Tebliğ'in "32.5.4." ve "32.5.6." alt bölümlerinde, beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı belirtilmiş, "32.5.6." alt bölümünde uygulamaya ilişkin gösterilen üçüncü ve beşinci örneklerde de geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyerek verginin hesabında dikkate alınmıştır.

**HUKUKİ 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.**  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**Esas No : 2**

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 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 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 keyfiliği 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 çerçevenememişse kişilerin mülkiyet hakkını etkileyecek idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesinin mümkün olduğuna (

ve Maliye Bakanlığı'nın 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 ( ) 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 düşülmeden 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 düşüleceğinin belirtildiği, bunların dışında asgari verginin matrahının hesaplanmasına yönelik başkaca bir belirleme yapılmadığı ve davalı idareye matrahın belirlenmesine yönelik bir yetki verilmediği gibi indirim ve istisnalar dışında kalan diğer unsurların asgari verginin matrahından düşülmesine izin verilmeyeceğine dair bir yasal düzenleme de bulunmadığı anlaşılmış olup geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde tafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği sonucuna ulaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerekmiştir.



T.C.  
DANIŞTAY  
ÜÇÜNCÜ DAİRE  
Esas No

Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye karşılaştırması sonucu ticari bilanço zararı (gider fazlalığı durumu) olarak ortaya çıkabilmesinin yanında çeşitli istisnalardan faydalanılması sonucu mali zarar (zarar olsa dahi indirilebilecek indirim ve istisnaların ticari bilanço karından/zararından düşülmesi durumu) olarak da ortaya çıkabilmesi de mümkündür. Düzenlemenin amacının, çeşitli indirim ve istisnalar nedeniyle düşük vergilemenin önlenmesi olduğu belirtilmesine karşın bu mahiyette olmayan gider fazlalığından kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının asgari vergi matrahından düşülmesine izin verilmemesi, ticari bilanço zararı üzerinden %10 oranında vergi alınmasına yol açacağından kurumlar vergisinin konusunun, Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumların kazançları olduğu dikkate alındığında, geçmiş yıl zararından dolayı vergiye tabi kazancı olmayan bir mükellefin dava konusu düzenleme nedeniyle vergi ödemek zorunda kalacağı da açıktır.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 2. fıkrasında öngörülen şartların birlikte gerçekleştiği anlaşıldığından davacının **YÜRÜTMENİN DURDURULMASI İSTEMİNİN KABULÜNE,**

2. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (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 beşinci örneklerin geçmiş yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının **YÜRÜTMESİNİN DURDURULMASINA,**

3. Bu kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 (yedi) gün içerisinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na itiraz yolu açık olmak üzere, 10/02/2025 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

