

# Türkiye Anayasalarında Vergi Konusu

## Anayasa Mahkemesinin Vergi Konusunda Verdiği Kararlar ve Çıkarılacak Dersler

9 Şubat 2022

[www.taxia.com.tr](http://www.taxia.com.tr)

# *Tax & International Advisory*

[www.taxia.com.tr](http://www.taxia.com.tr)

## Sunuş Planı

01

Türk Anayasalarında Vergileme İlkeleri

02

Anayasa Mahkemesinin Denetimi

03

Vergide Bireysel Başvuru

04

Önemli Kararlar

05

Soru & Cevap

# Şaban Küçük

Sworn in CPA, Chairman  
Tax Services



İstanbul, Türkiye

+90 212 211 11 10

saban.kucuk@taxia.com.tr

- ❖ 2000'de Maliye Teftiş Kurulu'na birincilikle girmiş olup, 2003 yılında Maliye Müfettişi, 2010 yılında Maliye Başmüfettişi olarak atanmıştır. 2006-2008 yılları arasında Maliye Bakanlığı'nda Stratejik Yönetim ve Planlama Daire Başkanı olarak görev yapmıştır. Aynı zamanda TÜBİTAK destekli Stratejik Yönetim Sistemi Proje Yöneticiliği yapmıştır.
- ❖ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu'nda Vergi Başmüfettişi ve Büyük Mükellefler İnceleme Grubunda Rapor Değerlendirme Komisyonu üyesi olarak çalışmıştır. (2011-2012)
- ❖ ABD'de yüksek lisans yaptığı Carnegie Mellon Üniversitesinde bir dönem asistanlık yapmış (2009) ve Kamu Yönetimi alanında Yüksek Lisans derecesi almıştır. Halen Gazi Üniversitesi'nde uluslararası vergilendirme ve BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) konusunda doktora tez çalışmalarını sürdürmektedir.
- ❖ Amerikan Gelir İdaresi IRS'te ve sosyal hizmetler sunan üç ayrı kuruluşta (NGO) staj yapmıştır. (2008- 2009) YASED ArGe ve İnovasyon Çalışma Grubu Başkanlığı görevini yürütmüş olup ayrıca TÜSİAD ve Vergi Konseyi'nde vergi grubu çalışmalarına destek vermektedir.
- ❖ ODTÜ VE TOBB Üniversitesinde Ticari İşletme Hukuku ve Kamu Maliyesi dersleri vermiştir. (2011- 2016)
- ❖ Vergi, stratejik yönetim, performans yönetimi ve performans esaslı bütçeleme, kamu maliyesi alanında yayımlanmış 200'ü aşkın makalesi ve eğitim kurumlarında mali ve vergisel konuları içeren bir sirküler kitabın yazarıdır.
- ❖ Kamu görevinden ayrıldıktan sonra 2012 yılından beri KPMG, Erdikler YMM gibi şirketlerde direktör, partner ve iç kontrol ve uyum lideri olarak çalıştıktan sonra 2019 yılında Taxia YMM ve Taxademy şirketlerini kurmuştur. Partnerleriyle beraber farklı sektörlerde yerli yabancı firmalara mali konularda danışmanlık hizmetleri sunmaktadır.

Follow us



# Dr. Namık Kemal Uyanık

## Tax Litigation & Transfer Pricing



Ankara, Türkiye

+90 312 557 0772

nkuyanik@taxia.com.tr

- ❖ 1987 yılında Maliye Teftiş Kurulu'na girmiş olup, 1991 yılında Maliye Müfettişi, 1998 yılında Maliye Başmüfettişine atanmıştır. 2000-2006 yılları arasında Gelirler Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığında Daire Başkanı olarak görev yapmış, aynı zamanda Vergi Konseyi Genel Sekreteri ve 2005-2007 yılları arasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu üyeliği ve Başkan Yardımcılığı görevinde bulunmuştur.
- ❖ ABD'de W. Michigan Üniversitesinde ekonomi dalında yüksek lisans yapmış, Hacettepe Üniversitesi Maliye Bölümünde Doktorasını tamamlamıştır.
- ❖ 2000-2004 yılları arasında OECD 6 Numaralı Çalışma Grubunda Türkiye Delegatesi olarak ve OECD merkezlerinde verilen transfer fiyatlandırma seminerlerinde öğretici uzman olarak görev yapmış, OECD Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi Sözleşmesi kapsamında Slovakya ve Polonya'nın II. Aşama incelemelerinde vergi, muhasebe ve denetim konularından sorumlu üye görevinde bulunmuştur.
- ❖ Vergi alanında yayımlanmış 45 makale yanında, Bir Bölüm Finansal İşlemler ve Vergilendirilmesi; Transfer Fiyatlandırması; Örtülü Sermaye, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi; Ticari Anlaşmazlık Davalarında Maddi Zararın Hesaplanması ile Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması ve Organik Bağ isimli 5 adet kitabı, Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context isimli kitabın Türkiye bölümü yanısıra 2 adet kitap bölümünün yazarıdır.
- ❖ ODTÜ Üniversitesinde 4 yıldır Türk Ticaret Kanunu derslerini vermektedir.
- ❖ Transfer fiyatlandırma ve örtülü sermaye başta olmak üzere vergi incelemeleri ve vergi davaları yanında tazminat ve alacak davalarında danışmanlık hizmetleri vermektedir.
- ❖ Taxia çatısı altında Uluslararası Vergi ile vergi ihtilafları ve hizmetleri bölümüne liderlik etmektedir.

Follow us





# TÜRK ANAYASA HUKUKUNDA VERGİLENDİRME İLKELERİ VE VERGİLENDİRME HÜKÜMLERİ

# VERGİLENDİRME İLKELERİ

- Hukuk Devleti
- Hukuki Güvenlik
- Sosyal Devlet
- Genellik
- Yasallık
- Belirlilik ve Kesinlik
- Doğal Yargıç İlkesi
- Düzeltme Hakkı
- Başvurma Hakkı
- Yargısal Denetim
- Hakkaniyet

# TÜRK ANAYASALARINDA VERGİLENDİRME HÜKÜMLERİ

## Kanuni Esasi - 1876

Islahat ve Tanzimat fermanlarında yer alan bazı vergileendirme ilkelerinden sonra 1876'da kabul edilen ilk Anayasa olan Kanuni Esasi'de vergide yasallık, genellik ve mali güç ilkeleri yer almıştır. Fakat daha önceki reform hareketlerine benzer bir şekilde Kanuni Esasi de toplumsal ve içsel dinamiklerle gelişmediği için uygulaması kısa sürmüştür.

*Madde 20-* Tekâlifi mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfikân kaffei tebaa beyninde her kesin kudreti nispetince tarh ve tevzi olunur.

Bu madde ile vergide **genellik, yasallık ve mali güç ilkeleri** dikkate alınmıştır. Buna göre vergiler bu husustaki kanunlara dayanılarak tüm tebaadan mali kudretine göre alınacaktır.

*Madde 25-* Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.

Anayasal vergi hukukunun en önemli ilkesi olan vergide yasallık ilkesi “**yasal olmayan bir akçenin dahi alınamayacağı**” vurgulanarak ifade edilmiştir.

*Madde 96-* Tekâlifi Devletin hiçbir bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.

96 ncı madde de çok açık bir biçimde **vergilerin yasallığı** ilkesi ile ilgilidir. Bunun yanında angaryanın yasak olduğuna hükmedilen 24 üncü madde de önemlidir.

## 1921 Anayasası

1921 Anayasası en kısa metinli ve en kısa ömürlü Türk Anayasası olup vergilerin yasallığına ilişkin bir ilkeye yer vermemiştir.

## 1924 Anayasası

*Madde 84-* Vergi, Devletin genel giderleri için, **halkın pay vermesi** demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, **ondalık** alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.

Ne ilginçtir ki Anayasa'daki bu sınırlama devlet dışında gerçek veya tüzel kişileri de içerecek bir tarzda yapılmıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında Devletin vergileme konusunda yetkileri düzenlenirken gerçek veya tüzel kişilerin bu esaslara aykırı hareketlerine ilişkin bir hüküm derç edilmemiştir. 1924 Anayasası Cumhuriyet döneminin ilk Anayasası olduğu için bu tarihsel bağlamda ele alınmalıdır.

*Madde 85-* Vergiler ancak **kanunla salınır** ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilir.

85 inci madde vergilerin yasallığı ile ilgilidir. Kanunun dili vergilerin konulması konusunda *salınma ve alınma* tabirini kullanmaktadır. 1961 Anayasası ile birlikte bu terminoloji değişmiştir. 73'üncü maddeye göre ise angarya yasaktır. Bilindiği üzere angarya ve bedeni mükellefiyetler geleneksel ekonomik düzen içinde konulan aynı bir emek vergisiydi. Angarya yasağı daha sonra yapılan 1961 ve 1982 Anayasalarında da yer almıştır.



## 1961 Anayasası

1961 Anayasasının II. Kısım dördüncü bölümünde yer alan “VI. Vergi Ödevi” başlıklı 61 nci maddesi vergilemeye ilişkin temel Anayasa maddesidir.

29.9.1971 tarih ve 1488 sayılı yasa ile değişen bu maddeye göre;

### VI. Vergi ödevi

*Madde 61-* Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, **malî gücüne** göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve *benzeri malî yükümler* ancak **kanunla konulur**. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

1971 yılında yapılan değişiklikle ikinci fıkraya *benzeri mali yükümler* ibaresi ilave edilmiş ve **Bakanlar Kuruluna yetki veren** üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu madde ile vergilerin yasallığı ve genellik ilkeleri vurgulanmıştır.

## 1982 Anayasası

### VI. Vergi ödevi

*Madde 73-* Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, **mali gücüne** göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün **adaletli ve dengeli dağılımı**, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi **Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına)** verilebilir.

1961 ve 1982 Anayasaları sadece vergi ile ilgili değil mali hukuk ile ilgili çok geniş düzenlemeler içermektedir.

Vergiye ilişkin temel prensipler yanında bütçe hukukuna, mali denetime ve devletin yapması gereken kamusal harcamalara kadar birçok alanda anayasal güvenceler bulunmaktadır.

Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetkileri her bir Vergi Kanunu'nda bulmak mümkündür. Bu yetkilerin bir kısmı kullanılmış olup, kullanılmayanlar da çok sayıda ve önemli konulardadır.

## Anayasa Mahkemesinin İncelediği Kanunlar

- Kurulduğu 1962 yılından Kasım 2004'e kadar iptal davaları ve itiraz başvurularına ilişkin tüm Anayasa Mahkemesi kararlarını inceleyen bir çalışmaya göre toplam 2.879 kararın 21 tanesi destekleyici mahiyette olmakla birlikte 170 tanesi mali ykmlerle ilgilidir.[\[12\]](#)
- Türk Anayasa Mahkemesi kurulduğu 1961'den 2004'e kadar pek çok vergi kanununu incelemiş olmakla birlikte anayasa mahkemesi denetimi ile ilgili olarak getirilen çeşitli sınırlamalar nedeniyle inceleme oranları çok düşük kalmış olup hakkında hiç denetim yapılmamış temel vergi kanunu bulunmaktadır.[\[13\]](#)
- Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili Anayasa Mahkemesi kararlarının 29 tanesinin 1961 döneminde, 120 tanesinin de özellikle 1985 sonrası dönemde yoğunlaşmak üzere 1982 döneminde alınmış olduğu görülmektedir. *Mali ykmlerle ilgili düzenlemelerin yer aldığı yasaların zgn metinlerinden çok, değiştirilen metinlerinin anayasal denetime konu olması da dikkat çekicidir.*[\[14\]](#) Bu durum belirli bir dönemde yürürlükte olan vergi uygulamalarının belli bir toplumsal uzlaşma çerçevesinde kabul edildikten sonra değiştirilmesinin ancak daha yüksek bir toplumsal uzlaşma düzeyi ile mümkün olabileceğini göstermektedir.
- Anayasa Mahkemesi kararlarında vergi ve benzeri mali yükümlülükle ilgili değerlendirmeler yasallık, genellik ve eşitlik, mali güç, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, amaçsallık (kamu giderlerinin karşılanması amacı), yetki aşımı (Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığının yetki aşımı) ve hukuk devleti ilkeleri (hukuk devleti, sosyal devlet, anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü, geriye yürümezlik, hukuk güvenliği, temel hak ve ödevler, devletin temel amaç ve görevleri) açısından yapılmıştır.[\[15\]](#)

[TÜRK ANAYASALARINDA VERGİLENDİRME İLKELERİ - Taxia | Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Danışmanlık](#)  
[TURK-ANAYASALARINDA-VERGILENDİRME-ILKELERİ.v2^1.pdf \(taxia.com.tr\)](#)



VERGİ KANUNLARININ ANAYASAYA UYGUNLUĞU ve  
BİREYSEL BAŞVURU

## VERGİLERİN KONULMASI, DEĞİŞTİRİLMESİ VE KALDIRILMASI

➤ Verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergi koyma yetkisi esas olarak yasama organlarına aittir.

➤ **Anayasanın 7'nci maddesi;**

*"...Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez..."*

➤ **Anayasanın 104'üncü maddesi;**

*"...Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir..."*



## Cumhurbaşkanının Kararname Çıkarma Yetkisinin Sınırları

- Temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.
- Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.
- Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.
- Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır.
- Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.

*Vergi ödevi*

**Madde 73** – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.



➤ TBMM bir Vergi Kanunu çıkarırken ve değiştirirken, Anayasadaki temel hukuk kurallarına, Anayasadaki temel hak ve özgürlüklere ve Vergileme İlkelerine aykırı bir düzenleme yapamayacaktır.

➤ Anayasanın 11'inci maddesi;

*“Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz...”*

## Yasaların Anayasaya Uygunluk Denetimi

### ➤ Soyut Norm Denetimi (İptal Davası)

Anayasanın 148'inci maddesi;

*“Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler...”*

### ➤ Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)

Anayasanın 152'nci maddesi;

*“Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır...”*

## SOYUT NORM DENETİMİ (İPTAL DAVASI)

- Soyut norm denetimi, herhangi bir somut uyuşmazlık olmaksızın, Anayasada belirtilen siyasi organlar tarafından, belirlenmiş süreler içerisinde, Anayasa Mahkemesine doğrudan doğruya dava açılmasıyla gerçekleştirilen bir denetimdir.
- “İptal davası” veya “dava yolu” olarak da adlandırılan bu denetim, soyut bir değerlendirmeyi içeren ve somut olaydan bağımsız bir değerlendirmeye dayanmaktadır.

## ➤ SOYUT NORM DENETİMİ (İPTAL DAVASI)

### ➤ İptal Davası Açma Yetkisi Olanlar

- ✓ Cumhurbaşkanı
- ✓ Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu
- ✓ TBMM üye tamsayısının en az beşte biri

### ➤ Başvuru Süresi :

- ✓ Kanunların Şekil bakımından incelenmesi için başvuru süresi, Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on gün
- ✓ Kanunların Esas bakımından incelenmesi için başvuru süresi, Kanunun yayımlanmasından başlayarak altmış gün

## SOYUT NORM DENETİMİ (İPTAL DAVASI)

### Dava Açmaya Yetkili Olanlar ve Dava Açma Süreleri

	ŞEKİL BAKIMINDAN DENETİM		ESAS BAKIMINDAN DENETİM
	Anayasa Değişikliği, Kanun	KHK, TBMM İçtüzüğü	Kanun, KHK, TBMM İçtüzüğü
BAŞVURANLAR	- Cumhurbaşkanı - TBMM üye tamsayısının en az 1/5'i	- Cumhurbaşkanı - TBMM üye tamsayısının en az 1/5'i - İktidar ve Anamuhalefet Partisi TBMM Meclis Grupları	- Cumhurbaşkanı - TBMM üye tamsayısının en az 1/5'i - İktidar ve Anamuhalefet Partisi TBMM Meclis Grupları
SÜRE	Resmi Gazetede yayımından itibaren 10 GÜN	Resmi Gazetede yayımından itibaren 60 GÜN	Resmi Gazetede yayımından itibaren 60 GÜN

## SOMUT NORM DENETİMİ (İTİRAZ YOLU)

- Somut norm denetimi, kanunun bir mahkeme önünde uyuşmazlık çıktıktan sonra denetlenmesidir.
- Bu denetim yolu sayesinde, yürürlüğe girmiş ancak soyut norm denetimi için öngörülen süreler içerisinde, yetkili kişilerin soyut norm denetim yolunu harekete geçirmemesi sonucu denetlenememiş olan kanunların, süre sınırı olmadan denetlenmesi sağlanmaktadır.
- Soyut Norm Denetiminin aksine Somut Norm Denetiminde, itiraz yoluna sadece bir davaya bakmakta olan ilgili mahkeme gidebilecektir. Taraflar, uygulanacak olan Kanunun veya Cumhurbaşkanı Kararnamesinin Anayasaya aykırılığı iddiasını Anayasa Mahkemesine değil, davaya bakmakta olan mahkemeye sunacaktır

## SOMUT NORM DENETİMİ (İTİRAZ YOLU)

### Somut Norm Denetimi Şartları

- Görülmekte Olan Bir Dava Olmalıdır
- Davaya Bakan Mercii “Mahkeme” Niteliğinde Olmalıdır
- Denetimi İstenilen Norm Davada Uygulanacak Olmalıdır
- Mahkeme Uygulanacak Normu Anayasaya Aykırı Görmeli veya Taraflarca İleri Sürülen Anayasaya Aykırılık İddiasının Ciddi Olduğu Kanısına Varmalıdır
- Aynı Kanun Hükmünün Anayasaya Aykırılığı İddiasıyla Yapılan Başvuruda Anayasa Mahkemesince İşin Esasına Girilerek On Yıl İçerisinde Ret Kararı Verilmemiş Olmalıdır

## SOMUT NORM DENETİMİ (İTİRAZ YOLU)

*Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi*

**Madde 152** – Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır.

Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.



Bireysel Başvuru

## BİREYSEL BAŞVURU

- Bireysel başvuru yöntemi, usulü ve sonuçları bakımından diğer yöntemlerden farklı olarak Anayasa'da teminat altına alınan hak ve özgürlükleri ihlal edilen kimselere tanınan özel bir hak arama ve başvuru yoludur. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurular, olayın niteliğine göre sadece Temel Hak ve Özgürlüklerin İhlalinin varlığı söz konusu ise mümkün olacaktır.
- Hak ihlali iddiasıyla Bireysel Başvuruyu bireyler, doğrudan Anayasa Mahkemesine yaparlar
- Anayasa Mahkemesi bir temyiz makamı olmayıp, yalnızca temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edilip edilmediği yönünden inceleme yapılır

6216 SAYILI ANAYASA MAHKEMESİNİN KURULUŞU VE YARGILAMA USULLERİ HAKKINDA KANUN 30.03.2011

## **Mahkemenin görev ve yetkileri**

MADDE 3- (1) Mahkemenin görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün veya bunların belirli madde veya hükümlerinin şekil ve esas bakımından, Anayasa değişikliklerinin ise sadece şekil açısından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davalarına bakmak.
- b) Anayasanın 152 nci maddesine göre mahkemelerce itiraz yoluyla kendisine intikal ettirilen işleri karara bağlamak.
- c) Anayasanın 148 inci maddesi uyarınca yapılan bireysel başvuruları karara bağlamak**

## **Bölümler ve komisyonlar**

MADDE 22- (1) Mahkemede, bireysel başvuruları karara bağlamak üzere bir başkanvekili başkanlığında altışar üyesi olan iki bölüm bulunur. Bölümler, bir başkanvekilinin başkanlığında dört üyenin katılımıyla toplanır.

## **Bireysel Başvuru Bireysel başvuru hakkı**

MADDE 45- (1) Herkes, **Anayasada** güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi** ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

(2) İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel **başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması** gerekir.

(3) Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.

## **Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar**

MADDE 46- (1) Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle **güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler** tarafından yapılabilir.

(2) Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.

(3) Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.

## Bireysel başvuru usulü

MADDE 47- (1) Bireysel başvurular, bu Kanunda ve İçtüzükte belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabilir. Başvurunun diğeryollarla kabulüne ilişkin usul ve esaslar İçtüzükle düzenlenir.

(2) Bireysel başvurular harca tabidir.

(3) Başvuru dilekçesinde başvurucunun ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiğı ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiğı, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiğı tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğı ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır.

(4) Başvurucu bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, vekâletnamenin sunulması gerekir.

(5) Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiğı tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiğı tarihten itibaren **otuz gün içinde** yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren onbeş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvurucunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.

(6) Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvurucu veya varsa vekiline onbeş günü geçmemek üzere bir süre verilir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceğı bildirilir.

## **Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik şartları ve incelenmesi**

MADDE 48- (1) Bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için 45 ila 47 nci maddelerde öngörülen şartların taşınması gerekir.

(2) Mahkeme, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.

(3) Kabul edilebilirlik incelemesi komisyonlarca yapılır. Kabul edilebilirlik şartlarını taşımadığına oy birliği ile karar verilen başvurular hakkında, kabul edilemezlik kararı verilir. Oy birliği sağlanamayan dosyalar bölümlere havale edilir.

(4) Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir.

(5) Kabul edilebilirlik şartları ve incelemesinin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.

## Esas hakkındaki inceleme

MADDE 49- (1) Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılır. Başkan iş yükünün bölümler arasında dengeli bir şekilde dağıtılması için gerekli önlemleri alır.

(2) Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi hâlinde, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü hâllerde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir.

(3) Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilir. Başvuruyla ilgili gerekli görülen bilgi, belge ve deliller ilgililerden istenir.

(4) Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte, gerekli görürse duruşma yapılmasına da karar verebilir.

(5) Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvurucunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere resen veya başvurucunun talebi üzerine karar verebilir. Tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

**(6) Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.**

(7) Bireysel başvuruların incelenmesinde, bu Kanun ve İktüzükte hüküm bulunmayan hâllerde ilgili usul kanunlarının bireysel başvurunun niteliğine uygun hükümleri uygulanır.

(8) Esas hakkında incelemenin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İktüzükle düzenlenir.

## Kararlar

MADDE 50- (1) Esas inceleme sonunda, başvuru hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

**(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvuru lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.**

(3) Bölümlerin esas hakkındaki kararları gerekçeleriyle birlikte ilgililere ve Adalet Bakanlığına tebliğ edilir ve Mahkemenin internet sayfasında yayımlanır. Bu kararlardan hangilerinin Resmî Gazetede yayımlanacağına ilişkin hususlar İçtüzükte gösterilir.

(4) Komisyonlar arasındaki içtihat farklılıkları, bağlı oldukları bölümler; bölümler arasındaki içtihat farklılıkları ise Genel Kurul tarafından karara bağlanır. Buna ilişkin diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.

(5) Davadan feragat hâlinde, düşme kararı verilir.

## Başvuru hakkının kötüye kullanılması

MADDE 51- (1) Bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığı tespit edilen başvuru sahipleri aleyhine, yargılama giderlerinin dışında, ayrıca ikibin Türk Lirasından fazla olmamak üzere disiplin para cezasına hükmedilebilir.



## BİREYSEL BAŞVURU

### Başvuru Şartları :

- Kanun yolları tüketilmiş olmalıdır
- Kararın kesinleşmesinden itibaren 30 gün içerisinde Bireysel Başvurunun yapılmalıdır
- Başvurunun konusu Anayasada güvence altına alınan Temel Hak ve Özgürlüklerin ihlal edildiği iddiası olmalıdır

### Başvuru Şekli :

- Bireyler tarafından doğrudan Anayasa Mahkemesine başvuru yapılır
- Başvuru formu

## BİREYSEL BAŞVURU



TÜRKİYE CUMHURİYETİ  
ANAYASA MAHKEMESİ

BİREYSEL BAŞVURU FORMU

[Form doldurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar ve bireysel başvuru hakkında ayrıntılı bilgi için tıklayınız.](#)

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 59 uncu maddesine göre hazırlanmıştır.

Başvuru formunun, İçtüzüğü'nün 59 uncu maddesine uygun olarak düzenlenmesi ve aynı maddede belirtilen belgelerin ya da onaylı örneklerinin başvuru formuna eklenmesi gerekmektedir. Başvuru formu, okunaklı ve başvurunun esasına yönelik özlü bilgileri içerir şekilde resmî dilde hazırlanmalıdır.

### I. GENEL BİLGİLER VE DİZİ PUSULASI

A. Başvurucu Sayısı

:

B. Başvuru Tarihi :

C. Başvurucunun Anayasa Mahkemesi önünde devam eden başka bir başvurusu varsa numarası:

### D. Başvuru Dizî Pusulası

- Başvuruda ileri sürülen iddiaların temellendirilmesi için gerekli görülen belgelerin tarih sırasına göre numaralandırılarak her bir belgenin ana başlıklar hâlinde aşağıdaki kısma yazılması gerekmektedir (İçtüzük 60/3).
- Bireysel başvuru dosyaları kararın verildiği yılı takip eden yıldan başlamak üzere bir (1) yıl sonra imha edilir. Bu nedenle başvuru evrakının onaylı suretlerden oluşturulmasına dikkat edilmesi önerilir.
- Belgelerin eksiksiz ve okunaklı olması gerekmektedir.
- Göndereceğiniz belgelerle ilgili aşağıdaki kurallara KESİNLİKLE UYULMALIDIR:
  - \* Belgeleri tarih sırasına göre çok kısa ve özlü bir şekilde tanımlayarak düzenleyiniz.
  - \* Sayfaları sırasına göre numaralandırınız,
  - \* Belgeleri birbirine tutturmak için zımba, ataş, yapıştırıcı bant kullanmayınız.

Follow us





# ANAYASA MAHKEMESİ VE VERGİ KONUSUNDA KARARLAR

# ANAYASA MAHKEMESİ DENETİMİ

## BİREYSEL BAŞVURU

- [AYM-bireysel-basvuru-bulten-v5-1.pdf \(taxia.com.tr\)](https://taxia.com.tr/AYM-bireysel-basvuru-bulten-v5-1.pdf)
- [anayasa-mahkemesinin-2020-yilinda-aldigi-vergisel-mali-parasal-kararlar-tablo-1-v2.pdf \(taxia.com.tr\)](https://taxia.com.tr/anayasa-mahkemesinin-2020-yilinda-aldigi-vergisel-mali-parasal-kararlar-tablo-1-v2.pdf)

## Vergileme özelinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru şartları:

- İkmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar sebebiyle hukuka aykırılık iddiasıyla açılan davalardan sonuç elde edilemezse sadece hukuka aykırılık gerekçesiyle bireysel başvuru yoluna gidilmesi mümkün değildir.
- Mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini ihlâl edilmiş olmalıdır. Vergilendirme işlemi ve davalarda Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve eki Protokollerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden ortak koruma altına alınan hakların ihlâl edildiği iddiasıyla bireysel başvuruda bulunula bilinir.

Anayasa'da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler;

- özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı,
- mülkiyet hakkı,
- hak arama özgürlüğü ve başvuru hakkı,
- ayrımcılığa uğramama hakkı,
- âdil yargılanma hakkı (yargı yerinin bağımsızlığı, yargılamanın adil ve aleni olması, yargılamanın makûl sürede yapılması, masumiyet karinesi ve savunma hakları, mahkemeye başvurma hakkı, çekişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi, susma hakkı, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı),
- seyahat özgürlüğü,
- hukuk devleti ilkesi,
- kanunilik ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi, belirlilik ilkesi, kanun önünde eşitlik ve ölçülülük ilkesidir.

# BAŞVURULARIN KABUL EDİLEMEZLİK KARARLARININ GEREKÇELERİ

## 1. Başvuru Şartlarına İlişkin Kabul Edilemezlik

Bireysel başvuru şartlarına uyulmaması nedeniyle Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edilemezlik kararı üç gerekçe ile verilebilmektedir.

1. Zaman bakımından yetkisizlik,
2. Olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulması (**Temyiz başvurusunun başarısız olacağını ispat edebilen başvuru iç hukuk yollarını tüketmiş sayılır AYM 2013/7521**) ve
3. Bireysel başvurunun söz konusu ihlâlden doğrudan etkilenen kişi tarafından yapılmaması (kişi bakımından yetkisizlik)

## 2. Esasa İlişkin Kabul Edilemezlik

Esasa ilişkin kabul edilemezlik kararlarının üç temel gerekçesi;

1. İddianın yargılamanın sonucuna ilişkin olduğundan açıkça dayanaktan yoksun olması,
2. İdarî işlem niteliğinde karar verilmesi talep edildiğinden açıkça dayanaktan yoksun olması
3. Konu bakımından yetkisiz bulunmasıdır.

## MAHKEMENİN İHLAL KARARLARININ GEREKÇELERİ

### 1. ADİL YARGILANMA HAKKINA İLİŞKİN HAK İHLALİ KARARLARI

1. Makul sürede yargılanmaya ilişkin hak ihlali kararları,
2. Mahkemeye erişim hakkının ihlali kararları,
3. Karar gerekçelerinin ayrıntılı olmamasıdır.

### 2. MÜLKİYET HAKKINA İLİŞKİN İHLAL KARARLARI

1. Öngörülebilirlik ölçütü nedeniyle mülkiyet hakkı ihlali kararları, (İş Bankası Kararı)
2. Ölçülülük ilkesine aykırılık nedeniyle mülkiyet hakkı ihlali kararları (Kişilerin mülkiyetten mahrum bırakılması ile kamu yararı arasında adil denge kurulmadığından mülkiyet hakkının ihlal edilmesi)

## Yeniden Yargılama Yapacak Mahkeme, Talep Süresi ve Mahkeme Kararları

- AYM genellikle “ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için, yeniden yargılama yapılmak üzere kararın ilgili Mahkemeye gönderilmesine” şeklinde kararlar vermekte, yani dosyanın ilk derece mahkemesine mi yoksa üst derece mahkemesi mi gönderileceği konusunda bir değerlendirme yapmamaktadır. Kararlar incelendiğinde, genellikle, ilgili mahkeme olarak dosyanın yargılamayı yapan ilk derece mahkemesine gönderildiği görülmektedir. Ancak, az sayıda da olsa, yeniden yargılama yapması amacıyla dosyanın üst derece mahkemesine gönderildiği kararlar da bulunmaktadır.
- AYM kararı sonrası ilgili mahkeme re’sen yeniden yargılama yapmamakta AYM olumlu kararı sonrası başvurusunun talebi üzerine yeniden yargılama yapmaktadır (**yapması gerektiği tartışılabilir**).
- Yeniden yargılamada geçecek süre konusunda bir düzenleme yoktur.
- Yeniden yargılama sonucu ilgili Mahkeme;
  1. Birinci ihtimal: Mahkeme AYM’nin tespit etmiş olduğu hak ihlalinin ve sonuçlarını yapılacak yeniden yargılama ile tamamen ortadan kaldırabilir. Başvurucu lehine karar vererek tarhiyatı terkin edebilir. (Bu durumda ortada herhangi bir sorun kalmaz).
  2. İkinci ihtimal: Mahkeme, AYM’nin verdiği ihlal kararına uymayıp kendi kararında direnebilir. (**AYM bu konuda çok şikayetçi**) Bu durumda, daha önceden tespit edilen ihlal ve sonuçları ortadan kaldırılmadığı gibi yeni bir hak ihlali de meydana gelmiş olacaktır. Böylesi hallerde, AYM’nin tekrar “yeniden yargılama” kararı vermesi yerine, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için diğer tedbirlere (örneğin tazminata) hükmetmesi gerektiği talep edilebilir. **Gerekçenin yetersizliğine dayanan başvurularda, Mahkemenin gerekçeyi belirterek ısrar kararı verebilir?**
  3. Üçüncü ihtimal: “yeniden yargılama” sonucunda yeni olgular ve delillere göre mahkeme önceki kararından farklı bir sonuca ulaşabilir. Bu sonuç başvurusu tatmin ederse süreç biter. Ancak başvuru bu farklı karardan da tatmin olmaz ise, yeniden bireysel başvuruda bulunabileceği kabul edilmektedir.
- İdare, AYM başvurusu öncesi karar hakkında usuli kazanılmış hak iddiasında bulunabilir mi?



## AYM VERGİ KARARLARININ TÜRLERİ

### ADİL YARGILANMA HAKKI - Mahkemeye Erişim Hakkının İhlali

Ahmet Türko, B. No: 2013/5949, 12/3/2015

**Anahtar Kavramlar:** Vergi, tarhiyat, ihbarname, tebliğ, ilanen tebliğ, bilinen adreslere tebliğ, tahakkuk, ödeme emri.

**İlgili Mevzuat:** Anayasa'nın 36. ve 40. maddeleri. Sözleşme'nin 6. maddesi. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesi. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 100., 101., 103. maddeleri. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesi.

**Konu:** Vergi dairesinin, 213 sayılı Kanun'da sayılan bilinen adresler dışında bir adrese gönderdiği ihbarnamenin tebliğinin yapılamamış olması nedeniyle ilanen tebliğ yolunu kullandığı, başvurunun adresinin araştırılması için çalışma yaptığı konusunda bir verinin dava dosyası kapsamında bulunmadığı ve bu sebeple başvurunun güncel adresine ulaşmada yeterli özeni göstermediği anlaşılmakla, başvurunun ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellenmesi ve bu sebeple ihbarnameye konu kamu alacağının kesinleşmesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı sınırlı bir itiraz hakkı bulunması nedeniyle başvurunun mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği hakkındadır.

## AYM VERGİ KARARLARININ TÜRLERİ

**Hakkaniyete Uygun Yargılama Hakkı - Gerekçeli Karar Hakkının İhlali**

**Münür Ata, B. No: 2014/4958, 22/1/2015. 391**

**Anahtar Kavramlar:** Vergi, vergi incelemesi, vergi ziyai cezası, tarhiyat, KDV oranı, kayıt dışı hâsılat, belgesiz satış, içtihat farklılığı.

**İlgili Mevzuat:** Anayasa'nın 36. ve 141. maddeleri. Sözleşme'nin 6. maddesi. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49., 54. maddeleri. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30., 134., 341., 344. maddeleri. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesi.

**Konu:** Vergi Mahkemesi tarafından, Bölge İdare Mahkemesi kararından hangi gerekçelerle farklı karar verildiğinin ortaya konulmaması ve bu iddia yönünden Danıştay tarafından da bir değerlendirme yapılmaması, bunun yanında başvuru tarafından temyiz ve karar düzeltme dilekçelerinde ileri sürülen ve uyuşmazlığın çözümünde büyük önem taşıyan pamuk satışları için KDV oranının %1 olmasına karşın %18 oranı üzerinden KDV tarhiyatı yapıldığı iddiasının açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmemesinin, karşılanmamasının gerekçeli karar hakkını ihlal ettiği hakkındadır.

## AYM VERGİ KARARLARININ TÜRLERİ

### Hakkaniyete Uygun Yargılama Hakkı - Gerekçeli Karar Hakkının İhlali

Nusret Yumrutaş, B. No:2013/6355, 19/11/2015

**Anahtar Kavramlar:** Tüzel kişiliğin vergi borcunun ortaktan tahsili, ödeme emri, vergi.

**İlgili Mevzuat:** Anayasa'nın 36. ve 141. maddeleri. Sözleşme'nin 6. maddesi. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55., 56. ve 58. maddeleri., 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi.

**Konu:** Vergi borcu olan şirketin ortağı olduğu gerekçesiyle şirket borçlarının başvuruçudan tahsiline ilişkin düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davada, başvuruçunun Şirket ortağı olmadığı yönünde Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından verilen kararın, Danıştay tarafından açık bir şekilde değerlendirilip karşılanmaması nedeniyle gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği hakkındadır.

# AYM VERGİ KARARLARININ TÜRLERİ

## MÜLKİYET HAKKI

**Türkiye İş Bankası A. Ş., B. No: 2014/6192, 12/11/2014 - (Benzer yönde; Türkiye İş Bankası A. Ş.(2), B. No: 2014/6193, 15/10/2015).**

**Anahtar Kavramlar:** Vergi incelemesi, vergi ziyayı cezası, vergi tarhiyatı, gelir vergisi, damga vergisi, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, verginin kanuniliği, vergi kesintisi, belirlilik, öngörülebilirlik, verginin belirli ve öngörülebilir olması, munzam sandık vakfı.

**İlgili Mevzuat:** Anayasa'nın 13., 35., 73. maddeleri. Sözleşme'nin Ek 1 Nolu Protokolü'nün 1. maddesi. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30., 134., 341., 344. maddeleri.193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1., 23., 61., 63., 94., 96., 98. maddeleri. 506 sayılı mülga Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesi.

**Konu:** Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Munzam Sandık Vakfına ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığından mülkiyet hakkının ihlal edildiği hakkındadır.

# AYM VERGİ KARARLARININ TÜRLERİ

## MÜLKİYET HAKKI

**Akel Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No:2013/28, 25/2/2015-** (Benzer yönde; Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No:2013/1993, 6/5/2015; Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.(2), B. No:2013/6361, 6/5/2015).

**Anahtar Kavramlar:** Fazla ve yersiz tahsil edilen vergiye faiz uygulanması gerektiği, gümrük vergisi, katma değer vergisi, enflasyon karşısındaki değer kaybının telafisi.

**İlgili Mevzuat:** Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri. Sözleşme'nin Ek 1 Nolu Protokolü'nün 1. maddesi. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216. maddesi. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesi.

**Konu:** İdarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve Mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedellerin ödenmesinde 4458 sayılı Kanunun 216. maddesi gereği faiz uygulanmadığı, bahsedilen kanun maddesinin somut başvuruya konu davanın kesinleşmesinden sonra 22/5/2014 tarihinde Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildiği, ülkemizin ekonomik koşulları dikkate alındığında başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilâtların iadesi amacıyla açılan davaların sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı meydana gelen değer kaybı ve başvurucunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvurucu aleyhine ve gümrük/vergi idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvurucunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulması suretiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği hakkındadır.

## AYM VERGİ KARARLARININ TÜRLERİ

MÜLKİYET HAKKI- HALE MÜNASİP EV HACZİ- Güven BOSTAN (B. No: 2016/4293) başvurusunda 1/7/2020 tarihli karar.

**Anahtar Kavramlar:** hissedar olunan Şirketin ödenmeyen vergi borçlarından sorumluluk, ödeme emirlerinin iptali, usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen ödeme emirleri, iptal edilmeyen ödeme emirleri içeriğinde yer alan vergi borçlarının tamamının ödenmemesi ve bunların şirketten tahsil edilemediği gerekçesiyle taşınmaz hakkında haciz işlemi.

**İlgili Mevzuat:** 6183 sayılı Kanun'un 70. maddesi

### Konu:

Başvurucu, hâline münasip evine vergi borcu nedeniyle haciz konulmasının kanuni dayanaktan yoksun olduğunu belirterek mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. 6183 sayılı Kanun'un 70. maddesinde haczedilemeyecek mallar gösterilmiş ve hâline münasip evin hangi şartlarda haczedilebileceği düzenlenmiştir. Başvurucu haciz işleminin iptali için dava açmış, İdare Mahkemesi (Mahkeme) haciz işleminin iptaline karar vermiştir. İdarenin itirazını inceleyen Bölge İdare Mahkemesi mahkeme kararının bozulmasına ve davanın reddine hükmetmiştir. Başvurucunun bu karara karşı karar düzeltme istemi reddedilmiştir.

Somut olaydaki mahkeme kararı incelendiğinde haczin usulsüz olduğu iddiası kapsamında hâline münasip ev iddiasının değerlendirilmediği görülmüştür. Bununla birlikte dava başvuru lehine kabul edilmiş ve haciz işlemi iptal edilmiştir. Davanın başvuru lehine sonuçlandığı gözetildiğinde başvurucudan hâline münasip ev itirazına dayalı bir itiraz başvurusu yapmasının beklenmesi anlamlı değildir. Bölge İdare Mahkemesi kararı ile İdare lehine hukuksal bir durum ortaya çıkmıştır. Başvurucu, hâline münasip ev iddiasını karar düzeltme yolunda ileri sürmüştür. Bununla birlikte Bölge İdare Mahkemesi, başvurucunun bu iddiası yönünden gerekçeli bir şekilde değerlendirme yapmadan karar düzeltme istemini reddetmiştir. Somut olayda yapılan yargılama sürecinin bütününe bakıldığında başvurucunun hâline münasip ev iddiası açıklığa kavuşturulamamıştır. Söz konusu iddia mülkiyet hakkının korunması yönünden önem taşımaktadır. Mülkiyet hakkına ilişkin yargılamanın sonucu bakımından esasa etkili söz konusu iddia yönünden derece mahkemelerince yapılan değerlendirmenin yeterli olmadığı anlaşılmıştır.

Mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvencelerin yerine getirilmediği, müdahalenin taşıdığı meşru amacın dayandığı kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengenin başvuru aleyhine bozulduğu ve müdahalenin ölçülü olmadığı değerlendirilmiş ve Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

## ANAYASA MAHKEMESİNİN YARGILAMANIN YENİLENMESİ KARARININ UYGULANMASI

**Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A. Ş., B: No: 2013/7698, 18/2/2016**

**Anahtar Kavramlar:** Emlak vergisi, dava ehliyeti, Anayasa Mahkemesine itiraz başvurusu, Anayasa Mahkemesi iptal kararı, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümesi, Anayasa Mahkemesi iptal kararının dikkate alınmaması.

**İlgili Mevzuat:** Anayasa'nın 36., 152., 153. maddeleri. Sözleşme'nin 6. maddesi. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 49. maddesi.

**Konu:** Anayasa Mahkemesi iptal kararı sonrasında başvuruçunun davasının dava ehliyeti yönünden incelenmesine engel bir durumun kalmaması ve bu hususun karar kesinleşmeden önce temyiz ve karar düzeltme aşamalarında ortaya çıkmış olması nedeniyle Danıştay tarafından dikkate alınarak iptal kararı çerçevesinde inceleme yapılması gerektiği halde bu yöndeki açık hükümlere uygun uygulama yapmadığı gibi neden bu yönde uygulama yapmadığına dair bir açıklamaya da yer verilmemesi ve böylece davanın ehliyet yönünden reddedilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği hakkındadır.

# ANAYASA MAHKEMESİNİN YARGILAMANIN YENİLENMESİ KARARININ UYGULANMASI

**Muhtasar vergi beyannamesi üzerinden yapılan tahakkuka karşı açılan davaya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrası yapılan yeniden yargılanma talebi (B. No: 2013/4413, 21/11/2013, § 30 ve devamı)**

*Anayasa Mahkemesi, muhtasar beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı açılan davada, dayanak kanun maddesinin Anayasa'ya aykırılığını ileri sürmesine karşın mahkemece bu iddianın ciddiye alınmadığı ve davanın reddedildiği, başka bir davada yapılan itiraz başvurusu çerçevesinde anılan maddenin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiği, bunun üzerine davası reddedilen başvuruçunun yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunduğu ancak bunun reddedildiği olaya ilişkin bireysel başvuruyu adil yargılanma hakkı kapsamında incelemiştir.*



# ANAYASA MAHKEMESİNİN YARGILAMANIN YENİLENMESİ KARARININ UYGULANMASI

Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A. Ş., B: No: 2016/3675, 3/11/2020

**Anahtar Kavramlar:** Vergi kanunları ile belirlenen istisna miktarının Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Tebliğle azaltılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

**İlgili Mevzuat:** Anayasa'nın 36., 152., 153. maddeleri. Sözleşme'nin 6. maddesi. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 49. maddesi.

**Konu:** Şirket, vergiden istisna olan teslimleri nedeniyle yüklendiği ve indirim tabi tutamadığı KDV iade talebinde bulunmuştur. Talep üzerine vergi inceleme raporu düzenlenmiş, mükellefin istisna kapsamındaki motorin teslimlerinin 2000/53 sayılı BKK 103. maddesinde belirlenen yakıt miktarıyla sınırlı olduğu kanaatine varılmış, 2006-2008 dönemi için vergi ziyayı cezalı KDV tarh edilmiştir. Başvurucu 100 seri no.lu Genel Tebliğin A/5 fıkrasındaki cümlenin iptali ile 2008/Nisan dönemi ihbarnamedeki KDV ve cezanın kaldırılması istemiyle dava açmıştır. Danıştay 4. Dairesi davanın reddine karar vermiş, temyiz üzerine VDDK 26.11.2014 tarihinde kararı onamış ve KD talebi reddedilmiştir. Nihai karar 19.1.2016 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Başvurucu 2006/Aralık-2008/Eylül dönemleri için İstanbul 5: Vergi Mahkemesinde 16 dava açmıştır. Mahkeme, standart yakıt deposunun tanımını yaparak, kısmen kabul kısmen red kararı vermiştir. Taraflar kararı temyiz etmiş, Dan. ). Dairesi İdarenin temyiz talebinin reddine, şirketin temyiz isteminin kabulüne, Mahkemenin kısmen kabule ilişkin kısmını onanmasına, kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. İdarenin KD talebi reddedilmiş, mahkemece KDV'siz olarak motorin teslim edilen araçların nasıl tespit edildiği, araçlara verilen motorin miktarı ve tutarının nasıl hesaplandığı hususlarının araştırılarak varılacak sonuçların somut bir şekilde ortaya konulması gerektiğine vurgulamıştır. Vergi Mahkemesi bilirkişi incelemesine başvurmuş, başvurucu adına yapılan vergi ve ceza tarhiyatı ile bilirkişi incelemesi sonucu tespit edilen istisna dışı teslimlere isabet eden KDV tutarlarını karşılaştırarak davanın reddine karar vermiş, hüküm Dairenin 27.9.2018 tarihli kararıyla onanarak kesinleşmiştir.

AYM başvurusunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiş, idari eylemden kaynaklanan ve mahkemece de ihlalin giderilemediği, yeniden yargılama yapılması gerektiği ve Kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Danıştay 4. Dairesine (E.2009/2454) gönderilmesine karar vermiş, yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine ancak ihlal tespitinin yeterli giderim sağlayacağı gerekçesiyle tazminata hükmetmemiştir.

## ANAYASA MAHKEMESİNİN YARGILAMANIN YENİLENMESİ KARARININ UYGULANMASI-

T.C. DANIŞTAY - Dokuzuncu Daire Esas No: 2016/4955 Karar No: 2018/1898

Temyiz isteminde Bulunan: ... VS; Karşı Taraf: Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğü

**İstemin Özeti:** Davacı tarafından İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 12/01/2009 tarih ve E:2008/809, K:2009/33 sayılı kararının yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması istemiyle açılan davada, yargılamanın yenilenmesi istemini reddeden İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 20/11/2013 tarih ve E:2013/1838, K:2013/1592 sayılı kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

....Dosyanın incelenmesinden; ... Mali Muhasebe Ltd. Şti.'ne ait vergi borcunun tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen 08.12.2007 tarih ve 11352, 11354, 11355, 11356, 11396, 11397, 11398, 11399, 11400 sayılı ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davada verilen ret kararının Danıştay Üçüncü Dairesinin temyiz ve karar düzeltme aşamalarından geçerek kesinleştiği, davacı tarafından anılan şirkete ortak olmadığı tespitini istemiyle açılan davada İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 30.12.2009 tarih ve E:2008/694 K:2009/704 sayılı kararı ile davacının ortak olmadığına ve şirket ortaklarıncaya alınan sermaye artırımına dair karardaki imzanın davacıya ait olmadığına karar verildiği, söz konusu kararın temyiz edilmeksizin 01.04.2010 tarihinde kesinleştiği, ayrıca kanuni temsilci sıfatıyla davacı hakkında düzenlenen ve tek hâkim sınırında kaldığı için itiraz yoluyla bakılan davalarda yer alan ödeme emirleri hakkında Vergi Mahkemesi tarafından verilen ret kararlarının ise yukarıda sözü edilen İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi kararı doğrultusunda Bölge idare Mahkemesince bozularak ödeme emirlerinin iptaline karar verildiği anlaşılmıştır. Davacının Asliye Ticaret Mahkemesi ve Bölge idare Mahkemesi kararlarını gerekçe göstererek 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 53. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendi uyarınca olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi talebi Vergi Mahkemesince 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 53. maddesinde belirtilen şartların olayda var olmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir.

Davacı 15.08.2013 tarihinde İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 12.02.2009 tarih ve E:2008/809, K:2009/33 sayılı kararı nedeniyle Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurmuş; Anayasa Mahkemesi tarafından 19.11.2015 tarih ve 2013/6355 sayılı kararla; "Başvurucu hakkında vergi borcu olan şirketin ortağı olduğu gerekçesiyle şirketin borçlarının tahsiline ilişkin ödeme emirleri düzenlenmiş, başvurusunun şirket ortağı olmadığı yönünde açılan davalarda -Karşıyaka Asliye Ticaret Mahkemesi davanın açılmamış sayılmasına karar vermiş ise de- İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi başvurusunun şirket ortağı olmadığı yönünde karar vermiş, İzmir Bölge idare Mahkemesi bu nedenlerle başvuru hakkında düzenlenen ve tek hâkim sınırında kaldığı için itiraz yoluyla baktığı davalar hakkında başvuru lehine kararlar vermiş, başvuru bu durumu temyiz aşamasında ek beyan ile, karar düzeltme aşamasında ise talep dilekçesinde belirtmesine karşın Danıştay Üçüncü Dairesi temyiz ve karar düzeltme kararlarında bu iddialar hakkında bir açıklamaya yer vermeksizin anılan talepleri reddetmiştir.

Bu durumda başvurusunun şirket ortağı olmadığı yönünde verilen İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek yapılan kanun yolu taleplerindeki iddianın ciddi olduğu ve ilk Derece Mahkemesi tarafından bu karar değerlendirilmediği için ayrıca değerlendirilmesi gerektiği hâlde Danıştay Üçüncü Dairesince ayrı bir değerlendirme yapılmayarak ilk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılmak suretiyle taleplerin reddedildiği oysa bu iddianın atıf yapılmak suretiyle karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilip karşılanmadığı görülmektedir. Yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurusunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

Başvuru konusu olayda **tespit edilen ihlal, adil yargılanma hakkının unsurlarından olan gerekçeli karar hakkının ihlal edilmesinden kaynaklandığından ve ihlalin yeniden yargılama yapılarak ortadan kaldırılmasında hukuki yarar bulunduğundan 6216 sayılı Kanunun 50. maddesinin 2. fıkrası gereğince ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın bir örneğinin ilgili Mahkemeye gönderilmesine karar verilmesi gerekir.**" gerekçesiyle başvurusunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine, ihlal ve ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın bir örneğinin İzmir 4. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir. İzmir 4. Vergi Mahkemesince dosyanın Danıştay'da bulunması nedeniyle üst yazı ekinde söz konusu ihlal kararı Danıştay'a gönderilmiş ise de; yukarıda sözü edilen 30/03/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un "Kararlar" kenar başlıklı 50. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenleme nedeniyle karar veren mahkeme tarafından yeniden yargılama yapılarak ihlal kararının yerine getirilmesi gerektiğinden mahkeme kararının bozulması gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 20/11/2013 tarih ve E:2013/1838, K:2013/1592 sayılı kararının bozulmasına, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 28/03/2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

# Yargılamamanın Yenilenmesi

## Yargılamanın Yenilenmesi

**Madde 53. 1. Danıştay ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.**

- a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkında hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.
- i) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

**2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.**

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

## Yargılamanın yenilenmesi usulü

**Madde 55 – 1.** İsteğin ilişkin olduğu konu, diğer bir daire veya mahkemenin görevine girmiş ise karar bu daire veya mahkemece verilir.

2. Karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenir ve kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılarak karar verilir.

3. Yargılamanın yenilenmesi istemleri, kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, istemin reddine karar verilir.

4. Yargılamanın yenilenmesi istemlerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır.

5. Bu madde ile 53 üncü madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yargılamanın yenilenmesinde bu Kanunun diğer hükümleri uygulanır.



# VERGİSEL ÇÖZÜM YOLLARI HUKUK VE DANIŞMANLIK HİZMETLERİ