

İstanbul, 19.04.2024

DUYURU 611

Konu: 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kimi istisna ve indirimle konu kazançlar üzerinden alınan %10 oranındaki ek verginin iptali talebinin Anayasa Mahkemesi tarafından reddedildiği hk.

9/3/2023 tarihli ve 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasının Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebi üzerine Anayasa Mahkemesinin 14/3/2024 Tarihli ve E: 2023/169, K: 2024/82 Sayılı Kararı uyarınca aşağıdaki gerekçelerle iptal talebi reddedilmiştir.

“15. 6216 sayılı Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden de incelenmiştir.

16. Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.

17. Hukuk devletinin ön koşulları arasında yer alan hukuki güvenlik ilkesi kanunların geriye yürütülmemesini de zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayırksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindedir (AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, § 15; E.2018/108, K.2019/5, 13/2/2019, § 20).

18. Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürüme, yeni getirilen kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni getirilen kuralın eski kural yürürlükte iken başlamasıyla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir (AYM, E.2016/150, K.2017/179, 28/12/2017, § 310; E.2010/93, K.2012/20, 9/2/2012). Buna göre yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamasıyla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanması kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemez.

19. Anayasa Mahkemesi vergiyle ilgili kanunların geriye yürüdüğü iddiasıyla yapılan başvurularda öncelikle vergiyi doğuran olayın tespitini yapmakta ardından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan düzenlemelerin ilgili döneme etki edecek şekilde uygulanıp uygulanmadığını incelemektedir (AYM, E.2023/105, K.2023/208, 30/11/2023, § 30).

20. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Vergiyi doğuran olay” başlıklı 19. maddesinde “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar./ Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” denilmektedir.

21. Vergiyi doğuran olay, vergi türlerine göre değişmekle birlikte, ek verginin kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girdiğinden değerlendirmenin bu çerçevede yapılması gerekmektedir.

22. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarından oluştuğu hükme bağlanmıştır. 5520 sayılı Kanun'un "Safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinde "Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır./ Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." denilmek suretiyle ticari kazançla ilişkin vergiyi doğuran olayın tespitinde 193 sayılı Kanun'a atıfta bulunulmuştur. Anılan Kanun'un 38. maddesinde ise "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır" denilmektedir. Buna göre gelir vergisi ve kurumlar vergisinin konusunu oluşturan kazanç açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde hesap dönemi sonunun esas alınması gerekmektedir. 213 sayılı Kanun hesap dönemini takvim yılı olarak belirlediğinden hesap döneminin sonu ilke olarak 31 Aralık günüdür. Dolayısıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay, mükelleflerin bir takvim yılı itibarıyla öz sermayelerindeki artış miktarı olup bu kazanç 31 Aralık gününde yapılan dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ortaya çıkmaktadır (AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, § 20).

23. İtiraz konusu kuralın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığı ve kapanan hesap dönemine ait indirim tutarlarına yönelik ek verginin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu itibarla kuralın geriye yürütüldüğü söylenebilse de beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hâli, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle yapılacak kanuni düzenlemelerle kanunların geriye yürütülmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekir (AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28/3/2001; E.2003/73, K.2003/86, 7/10/2003).

24. Anayasa'nın 35. maddesinde "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

25. Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak şartıyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, semerelerinden yararlanma ve üzerinde tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına getirilmiş bir sınırlama niteliğindedir (AYM, E.2017/21, K.2020/77, 24/12/2020, § 137).

26. Kuralla 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle 5520 sayılı Kanun uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan bazı indirim tutarları üzerinden ek vergi hesaplanması öngörülmektedir. Bu itibarla kural, kurumlar vergisi mükelleflerinin ek vergi yüküne maruz kalmasını öngörmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturmaktadır.

27. Anayasa'nın 13. maddesinde "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz." denilmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

28. Mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

29. Esasen temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinde kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem

içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

30. Nitekim Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında da "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilerek verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

31. Kuralla verginin kapsamındaki indirim tutarlarının ve verginin hesaplanma usulünün herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli ve ulaşılabilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmaktadır.

32. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği belirtilmiştir.

33. Deprem gibi olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması maksadıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkün olup kuralla ek vergi getirilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amacın olmadığı söylenemez. 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan ve çok sayıda ili etkileyen depremlerin büyüklüğü ve yıkıcı boyutu da dikkate alındığında kuralla güdülen meşru amacın daha belirgin hâle geldiği anlaşılmaktadır (benzer değerlendirme için bkz. AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28/9/2023, § 20).

34. Diğer yandan Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşılacak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılacak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, orantılılık ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşılacak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

35. Kuralla 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarı üzerinden ek verginin hesaplanarak ödenmesinin öngörülmesinin 6/2/2023 tarihinde yaşanan depremlerin etkilerinin azaltılması için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanmasına katkı sağlayacağı gözetildiğinde kuralın anılan meşru amaca ulaşma bakımından elverişli olduğu anlaşılmaktadır.

36. Gereklilik, hedeflenen amaca ulaşılması için hakka en az müdahale teşkil eden aracın seçilmesini ifade etmektedir. Deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların hangi vergilendirme araçlarıyla giderileceğinin takdiri yasama organına aittir. Esasen vergilendirme devletin takdir yetkisinin geniş olduğu alanların başında gelmektedir. Deprem yol açtığı ekonomik kayıpları telafi etmek ve sosyal dayanışmayı sağlamak amacıyla mevcut vergilerin artırılması ya da yeni bir verginin ihdas edilmesi kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği araçlardandır. Bu nedenle ek vergi alınması yolunda düzenleme yapılmasının gereklilik ölçütünü karşıladığı değerlendirilmiştir.

37. 7440 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (27) numaralı fıkrasına göre 5520 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarlar üzerinden %10 oranında ek vergi hesaplanacak ve hesaplanan tutar da biri kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde diğeri ise bu süreyi takip eden dördüncü ayda olmak üzere iki taksitle ödenecektir. Öte yandan kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurduğu bu araç ile kazancın bulunması hâlinde indirilecek tutarları güncel kurumlar vergisi oranının çok altında bir oranla vergilendirdiği de açıktır. Ayrıca 6/2/2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay,

Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde deprem tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaf tutulmuştur. Bunun yanı sıra ek vergi geçici nitelikli ve bir defalığa mahsus alınan bir vergidir. Bu itibarla ek vergiye muhatap kişilere aşırı bir külfet yüklenmediği, yaşanan depremler nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi neticesinde elde edilecek fayda ile katlanılacak külfet arasında makul olmayan bir dengesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle sınırlamanın orantılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

38. Öte yandan Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu öngörülerek Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir (AYM, E.2003/73, K.2003/86, 7/10/2003).

39. Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, servet ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık şartıdır. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini gözönünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 22). Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin sağlanmasının uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır (AYM, E.2003/73, K.2003/86, 7/1/2003).

40. Anayasa'nın anılan maddesinin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarındandır (AYM, E.2017/117, K.2018/28, 28/2/2018, § 23).

41. 26/11/1999 tarihli ve 4481 sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 17 Ağustos 1999 tarihinde yaşanan deprem felaketi neticesinde ortaya çıkan kamu finansman ihtiyacının giderilmesi amacıyla 1998 yılında beyan edilen gelir veya kurumlar vergisi matrahları ile bu yılda elde edilen ve belirli bir miktarın üzerindeki ücretler, bina, arsa, araziler, motorlu taşıtlar ve cep telefonları üzerinden bir defalık ek vergi ödenmesini öngören 1., 6., 7. ve 9. maddeleri iptal davasına konu olmuştur. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik şartların zorunu kıldığı nedenlerle ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiğini, 1998 yılına ait Gelir ve Kurumlar Vergisi hesaplanırken kişilerin özel durumları ile mali güçlerinin gözönünde bulundurulduğunu, 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflik ve istisnaların bu vergi yönünden de geçerli kılındığını ve motorlu taşıtlar vergisi mükellefleri için de aynı hususların geçerli olduğunu belirterek mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin esas alındığı sonucuna ulaşmış ve bu yöndeki düzenlemelerin iptalleri talebini reddetmiştir (AYM, E.1999/51, K.2001/63, 28/3/2001).

42. Benzer değerlendirmeler 6/2/2023 tarihinde yaşanan depremlerin etkilerinin azaltılması amacıyla 2023 yılında ödenen motorlu taşıtlar vergisi kadar ek motorlu taşıtlar vergisinin bir defalığına ödenmesini öngören düzenlemenin anayasallık denetiminde de yapılmış ve iptal talebinin reddine karar verilmiştir (AYM, E.2023/131, K.2023/160, 28/9/2023, § 25).

43. Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi, 3/4/2003 tarihli ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'un ek emlak vergisi ihdasını öngören 2. maddesinin anayasallık denetiminde 1319 sayılı Kanun'da öngörülen muaflik ve istisnaların ek vergiler için de uygulanacağını gözeterek emlak sahibi kişiler yönünden kimi olumsuzlukların giderilmeye çalışıldığını, bu suretle vergi yükünün

adil ve dengeli dağılımının sağlanmasının amaçlandığını belirterek hükmün iptal talebini reddetmiştir (AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23/7/2003).

44. Anılan kararlar gözetildiğinde Anayasa Mahkemesinin deprem gibi olağanüstü olayların yaşandığı dönemlerde oluşan ekonomik kayıpların telafisi amacıyla -ölçülü olmak kaydıyla- ek vergilerin öngörülmesinin mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerine aykırı olmadığına hükmettiği anlaşılmaktadır.

45. Kurumların kazançlarından indirim konusu yapmak suretiyle sağladıkları vergisel avantaj yoluyla elde ettikleri tutarın gelir niteliğindeki mali gücün göstergelerinden biri olduğu açıktır. Kuralda kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarları kadar elde edilen avantaj %10 oranında ek vergiye tabi tutulmuştur. Dolayısıyla indirim tutarına bağlı olarak ödenecek ek vergi de değişecektir. İndirim imkânından yararlanan tutarlara göre hesaplanacak ek verginin muhatapları orantısız bir vergi yüküyle karşı karşıya bıraktığı söylenemez. Ayrıca kuralın da yer aldığı fıkrada ek vergiye konu olmayan indirim unsurlarının bazılarının bağış ve yardım niteliğinde bazılarının da ilgili alanların teşvikine yönelik tutarlar olduğu gözetildiğinde bu unsurlar üzerinden ek vergi hesaplanmamasının kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği vergilendirme araçlarının seçimiyle doğrudan ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Tüm bu hususlar gözetildiğinde kuralın mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik ilkeleriyle çelişmediği sonucuna ulaşılmıştır.

46. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.”

Durum bilgilerinize sunulur.

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. ERİŞ Bağımsız Denetim ve YMM AŞ'ye, işbu belgenin içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

Saygı ile,
**ERİŞ BAĞIMSIZ DENETİM
VE YMM A.Ş.**