



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

AYFER ATALMIŞ BAŞVURUSU

(Başvuru Numarası: 2016/12198)

Karar Tarihi: 9/6/2020

R.G. Tarih ve Sayı: 29/7/2020-31200

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başkan : Hasan Tahsin GÖKCAN
Üyeler : Burhan ÜSTÜN
Hicabi DURSUN
Muammer TOPAL
Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Raportörler : Ayhan KILIÇ
Zeynep KARAKOÇ
Başvurucu : Ayfer ATALMIŞ

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru; resen vergi tarh edilmesi üzerine açılan davada vergilendirmenin dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi nedeniyle silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin, satıcıya ödenen katma değer vergisinin indiriminin reddedilmesi ve bir kat vergi ziyayı cezası uygulanması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvurular 29/6/2016 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvurular, başvuru formları ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvuruların kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. 2016/12199 numaralı bireysel başvuru dosyası, aralarında konu yönünden hukuki irtibat bulunması nedeniyle 2016/12198 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmiş ve incelemenin 2016/12198 numaralı bireysel başvuru dosyası üzerinden yapılmasına karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

6. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ve Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) aracılığıyla erişilen bilgi ve belgeler çerçevesinde olaylar özetle şöyledir:

7. Manisa Mesir Vergi Dairesinin mükellefi olan başvurucu, çeşitli yedek parça üretimi işi ile uğraşmaktadır.

8. İzmir Bornova Vergi Dairesinin mükellefi olan E. Limitet Şirketinin hesap ve işlemleri üzerinde yapılan vergi incelemesi sonucu 31/5/2013 tarihli vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. İlk derece mahkemesi kararında aktarıldığı kadarıyla söz konusu vergi tekniği raporundaki tespitler şu şekildedir:

E. Limitet Şirketi 2/3/2007 tarihinde işe başlama bildirimini vermiş, 2011 yılında tasfiyeye girmiştir. S. Limitet Şirketi tarafından 2007-2011 yıllarında E. Limitet Şirketi adına yüksek tutarlı faturalar düzenlendiğinin saptanması üzerine 17/3/2011 tarihinde anılan S. Limitet Şirketinin işyerinde yoklama yapılmıştır. Yoklamada söz konusu S. Limitet Şirketinin az miktarda emtiasının olduğu ve yüksek tutarlı fatura düzenleyecek kapasitede bir iş hacminin bulunmadığı tespit edilmiştir. S. Limitet Şirketinin temsilcilerine görüşme mektubu bırakılmasına rağmen temsilcilerle görüşülememiştir. E. Limitet Şirketinin 2009-2010 yıllarında yeminli mali müşavir ile tam tasdik sözleşmesi olmasına karşın tam tasdik raporu hazırlanarak verilmemiştir. E. Limitet Şirketinin kurucu ortakları başka birçok firmanın ortağı ve temsilcisidirler ve bu şirketler hakkında sahte fatura düzenleyicisi oldukları yolunda vergi tekniği raporları bulunmaktadır. Başka yerlerde çalışan kişiler kâğıt üzerinde E. Limitet Şirketinin ortağı olarak gösterilmiştir. E. Limitet Şirketinin düzenlediği çekler gerçekte şirket çalışanları ve ortakları tarafından tahsil edilmiştir. E. Limitet Şirketinin vergi borçlarının önemli bir kısmı ödenmemiştir. Yüksek katma değer vergisi matrahlarına rağmen ödenecek katma değer vergisi hiç çıkmamış veya çok düşük çıkmış ve bunlar da ödenmemiştir. Ortalama beş işçi çalıştırdığı beyan edilmiş ancak katma değer vergisi beyannamelerine göre tespit edilen yüksek miktarlı ciroların sadece beş işçi ile elde edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. İşyerinde bu işi yapmaya yetecek demirbaş, tesis, makine ve cihazlar bulunmamaktadır. E. Limitet Şirketinin ortağı ve müdürü gözükken iki kişi, Şirket hakkında bilgilerinin bulunmadığını beyan etmişlerdir. E. Limitet Şirketinin ortakları çok sık değişmiştir. Tüm bunlar gözetildiğinde Şirketin gerçek bir ticari faaliyetinin bulunmadığı, komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme işini yaptığı ve 1/1/2008 tarihinden itibaren düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaati raporda ifade edilmiştir.

9. E. Limitet Şirketi tarafından 2010 yılında başvurucu adına da fatura düzenlendiğinin tespit edilmesi üzerine başvurunun 2010 takvim yılı hesap ve işlemleri sahte fatura yönünden incelenmiştir. İnceleme sonucunda 6/1/2015 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Anılan vergi inceleme raporundaki tespitler özetle şöyledir:

Başvurucu 2010 yılı içinde E. Limitet Şirketinden *otomat çeliği ve transmiyon mili* içerikli toplam 76.649,68 TL (katma değer vergisi hariç) fatura almış, bu faturalara isabet eden 13.796,97 TL katma değer vergisini indirim konusu yapmıştır. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendine atıfla, sahte faturaya dayalı olarak yapılan bu indirimlerin reddi suretiyle başvurunun katma değer vergisi beyanları yeniden düzenlenmiş ve ortaya çıkan fark üzerinden resen katma değer vergisi tarh edilmesi önerilmiştir. Başvurunun gerçek bir faaliyetinin olması, fatura içeriği emtianın faaliyet alanıyla ilgili bulunması ve ödemelerin bir kısmının banka aracılığıyla yapılması gözetilerek başvurunun söz konusu faturaların sahte olduğunu

bilmeyerek kullandığı kanaatine varılmış ve üç kat değil bir kat vergi ziyai cezası uygulanması tavsiye edilmiştir.

10. Vergi inceleme elemanının önerisi doğrultusunda başvuru adına 2010 yılı Mart ila Kasım ve 2011 yılı Ocak ila Mart dönemlerine ilişkin resen bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergileri tarh edilmiştir. Vergi ve ceza ihbarnameleri, başvuru adına düzenlenen vergi inceleme raporlarıyla birlikte başvurucuya tebliğ edilmiştir. Bununla birlikte şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu tebliğ edilmemiştir.

11. Başvuru söz konusu vergilendirme işlemlerine karşı 16/6/2015 tarihinde Manisa Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) davalar açmıştır. Dava dilekçelerinde özetle şunlar ifade edilmiştir:

E. Limitet Şirketinin düzenlediği faturaların sahte olduğu görüşü gerçeği yansıtmamaktadır. Söz konusu faturaların içeriğindeki emtialar gerçekten alınmış ve beyaz eşya yedek parça üretiminde kullanılmıştır. E. Limitet Şirketinin sahte fatura düzenleyicisi olması mümkün değildir zira anılan firma aktif olarak çalışmaya devam etmekte, firmanın açık ve kapalı alanları toplamı 500 m² olan bir işyeri ve çalışanları bulunmaktadır. Firmanın yöneticileri sahte fatura düzenleme suçundan yargılanmış ve beraat etmişlerdir. Alınan emtialara ilişkin ödemelerin tamamına yakını banka aracılığıyla yapılmıştır. Vergi tekniği raporu kendilerine tebliğ edilmediğinden rapordaki tespitlerden tam olarak haberdar olunamamıştır.

12. Vergi Dairesi tarafından sunulan savunma dilekçelerinde, vergi tekniği raporuna atıfla şirketin 1/1/2018 tarihinden sonra düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu ifade edilmiş ve bu nedenle tarhiyatın hukuka uygun olduğu savunulmuştur.

13. Mahkeme 25/11/2015 tarihli ara kararlarıyla davalı Vergi Dairesinden E. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile tüm eklerinin Mahkemeye gönderilmesini istemiştir. Mahkeme ayrıca, belirtilen rapora dayanarak Şirket hakkında tarhiyat yapıp yapılmadığı ve tarhiyat yapılmışsa buna karşı dava açılıp açılmadığını sormuştur. Davalı idare; sözü edilen vergi tekniği raporu ve eklerini 14/12/2015 tarihli yazılar ekinde Mahkemeye göndermiştir. Davalı idare ayrıca, E. Limitet Şirketi adına sahte fatura komisyonculuğu faaliyeti nedeniyle Takdir Komisyonu kararlarına istinaden üç kat vergi ziyai cezalı vergi tarh edildiği ve bunların İzmir 1. Vergi Mahkemesinde dava konusu edildiğini bildirmiştir. Davalı idarenin Mahkemeye gönderdiği vergi tekniği raporunun başvuruca tebliğ edildiğine ilişkin olarak bir bilgi başvuru dosyasında bulunmamaktadır.

14. Mahkeme 17/12/2015 tarihinde davaları reddetmiştir. Kararların gerekçesinde, ilgili vergi tekniği raporunun incelenmesinden E. Limitet Şirketi hakkında yapılan tespitlerin yerinde ve yeterli görüldüğü ifade edilmiştir. E. Limitet Şirketinin beyan ettiği cirolara uygun işçi ve donanımının bulunmadığı, yüksek tutarlı katma değer vergisi matrah beyanlarına karşın ödenecek verginin cüzi miktarlarda olduğu ve ödenmediği, firmanın ortağı ve/veya yöneticisi ile müdürlerinin ortağı ve/veya yöneticisi olduğu diğer firmalar hakkında da sahte fatura düzenleyicisi oldukları yönünde düzenlenmiş vergi tekniği raporlarının bulunduğu vurgulanmıştır. Ortak ve/veya müdür olan iki kişinin şirket hakkında herhangi bir bilgiye sahip olmadıklarını beyan etmesi, ayrıca sık sık ortak değişikliğinin olması, şirket çalışanlarının şirket ortağı ve/veya müdürü olması, düzenlenen çekleri tahsil eden kişilerin sahte fatura ticareti yapmak üzere kurulan birden fazla şirketin çeklerini tahsil eden kişiler olması ile çeklerin şirket ortak ve çalışanları tarafından tahsil edilmesi karşısında şirketin

gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı, sahte fatura ticareti yapmak üzere faaliyet gösterdiği belirtilerek başvuru adına resen yapılan tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

15. Başvurucu, Mahkeme kararlarına karşı 15/1/2016 tarihinde Manisa Bölge İdare Mahkemesine (Bölge İdare Mahkemesi) itiraz başvurusunda bulunmuştur. İtiraz dilekçelerinde Mahkemenin vergi tekniği raporuyla ilgili tespitlerinden söz edildikten sonra bu raporun başvurucuya gösterilmediği ifade edilmiştir. Bununla birlikte başvurunun vergi tekniği raporunun kendisine gösterilmesi veya kendisine tebliği hususunda Mahkemeden bir talepte bulunup bulunmadığı hususunda itiraz dilekçelerinde herhangi bir açıklama yapılmamıştır. İtiraz dilekçelerinde esas itibarıyla E. Limitet Şirketiyle ilgili olarak dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar tekrarlanmıştır. Bu kapsamda Şirketin 500 m² işyerinin bulunduğu ve işçi çalıştırdığı, yöneticilerinin sahte fatura düzenleme fiili sebebiyle yargılanmış iseler de beraat ettikleri ve anılan Şirketten yapılan alışların gerçek olduğu savunulmuştur.

16. Bölge İdare Mahkemesi 24/2/2016 tarihli kararlarla itiraz başvurularını reddetmiş ve mahkeme kararlarını onamıştır. Karar düzeltme istemlerinin de Bölge İdare Mahkemesinin 10/5/2016 ve 18/5/2016 tarihli kararlarıyla reddedilmesi üzerine mahkeme kararları kesinleşmiştir.

17. Nihai kararlar 30/5/2016 ve 3/6/2016 tarihlerinde başvurucuya tebliğ edilmiş, başvuru 29/6/2016 tarihinde bireysel başvurularda bulunmuştur.

18. E. Limitet Şirketine ilişkin olarak sahte fatura düzenlediğinden bahisle Takdir Komisyonu kararına istinaden yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davalarda, İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 28/1/2016 tarihli kararlarıyla vergi ve ceza ihbarnameleri iptal edilmiştir. Anılan kararda, davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkını zedelediği gerekçesine dayanılmıştır. Anılan kararlar Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 23/11/2017 sayılı kararlarıyla oyçokluğuyla onanmıştır. Karar düzeltme istemleri de anılan Dairenin 5/6/2018 tarihli kararlarıyla yine oyçokluğuyla reddedilmiştir. Temyiz ve karar düzeltme aşamasında verilen kararlara muhalif kalan iki üye, vergi tekniği raporunun idarenin savunma dilekçesi ekinde Şirkete gönderildiği ve Şirketin hakkındaki tespitlerden yargılama sürecinde eksiksiz haberdar olduğu vurgulanmıştır.

IV. İLGİLİ HUKUK

19. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

...”

20. 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

..."

21. 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

..."

22. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

- 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;*
- 2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;*
- 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;*
- 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler."*

23. 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ilgili kısımları şöyledir:

"Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

..."

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihtiyaca salih bulunmazsa.

..."

6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

..."

24. 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder."

25. 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir."

26. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"b) Vergi kanunları uyarınca ... düzenlenen ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir."

V. İNCELEME VE GEREKÇE

27. Mahkemenin 9/6/2020 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Çelişmeli Yargılama ve Silahların Eşitliği İlkelerinin İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları

28. Başvurucu; E. Limitet Şirketi tarafından düzenlenen ve sahte olduğu iddia edilen faturaların gerçek mal alımı karşılığında düzenlendiğini, Şirketle sürekli ticari ilişki içinde olduklarını vergi inceleme elemanının yeterli inceleme ve araştırma yapmadan sonuca ulaştığını belirtmiştir. Başvurucu; hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporunda E. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen ve hükme esas alınan vergi tekniği raporunun sadece beş satırlık bir özetine yer verildiğini, vergi tekniği raporunun ne vergi inceleme aşamasında ne de yargılama aşamasında kendisine tebliğ edildiğini, bu nedenle savunma hakkının kısıtlandığını ifade etmiştir. Başvurucu, bu nedenle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

2. Değerlendirme

29. Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" kenar başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

30. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucunun iddialarının çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkeleri kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmüştür.

a. Genel İlkeler

31. Genel anlamda hakkaniyete uygun bir yargılamanın yürütülebilmesi için *silahların eşitliği* ve *çelişmeli yargılama* ilkeleri ışığında taraflara iddialarını sunma hususunda uygun olanakların sağlanması şarttır. Taraflara tanık delili de dâhil olmak üzere delillerini sunma ve inceletme noktasında da uygun imkânların tanınması gerekir. Bu anlamda delillere ilişkin dengesizlik veya hakkaniyetsizlik iddialarının da yargılamanın bütünü ışığında değerlendirilmesi gerekir (*Muhittin Kaya ve Muhittin Kaya İnşaat Taahhüt Madencilik Gıda Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2013/1213, 4/12/2013, § 27).

32. Silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarının usul hakları bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir (*Yaşasın Aslan*, B. No: 2013/1134, 16/5/2013, § 32).

33. Adil yargılanma hakkının unsurlarından olan çelişmeli yargılama ilkesi taraflara dava dosyası hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınmasını ve bu nedenle tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda mahkemece tarafların dinlenilmemesi, taraflara delillere karşı çıkma imkânı verilmemesi yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hâle gelmesine neden olabilecektir (*Abdullah Özen*, B. No: 2013/4424, 6/3/2014, § 21).

34. Ceza davaları ile medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin davaların usul kuralları da dâhil olmak üzere yargılamanın tüm aşamalarında silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının güvence altına alınarak adil yargılanma hakkının korunması hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Asıl kural tarafların eşit şartlarda yargılamaya katılımının sağlanması, gösterdikleri kanıtlardan ve sundukları görüşlerden bilgi sahibi olması, bunlarla ilgili görüşlerini bildirebilme imkânının kendilerine verilmesidir (benzer değerlendirmeler için bkz. *Taylan Özgür Tor*, B. No: 2013/2454, 12/3/2015, § 43).

35. Bununla birlikte kamu güvenliği veya başkalarının haklarının korunması gibi haklı nedenlerin bulunması hâlinde hükme esas alınan kanıt ve belgelerin başvurucuya verilmemesi veya gösterilmemesi makul görülebilir. Ancak bu hâlde dahi hükme esas alınan belge kendisine verilmeyen başvuru hakkındaki meydana gelen bu kısıtlamayı telafi edecek karşıt-dengeleyici imkânların başvurucuya sağlanması gerekir. Bu bağlamda başvuru hakkındaki belge içeriğinden haberdar edilmesinin, buna karşı savunma ve itirazlarını mahkemeye sunabilme fırsatına sahip olmasının dengeleyici bir imkân olduğu söylenebilir. Yine söz konusu belgenin başvuru tarafından bilinmesinin sakıncalı olduğu düşünülen kısımları karartılarak başvurucuya verilmesi ya da başvuru hakkındaki söz konusu belgeyi Mahkeme Kaleminde inceleme fırsatı bulması da dengeleyici birer imkân olarak görülebilir.

b. İlkelerin Olaya Uygulanması

36. Somut olayda başvuru E. Limitet Şirketinden 2010 yılında aldığı faturaların sahte olduğu kabul edilmiş ve bu faturaların içeriğindeki katma değer vergisinin indiriminin reddi suretiyle yeniden düzenlenen katma değer vergisi tablolarına göre oluşan fark üzerinden 2010 ve 2011 yılının kimi aylarına ilişkin olarak başvuru adına bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir. E. Limitet Şirketinin düzenlediği faturaların sahte olduğu tespiti, anılan Şirket adına düzenlenen 31/5/2013 tarihli vergi tekniği raporunda yapılmıştır. Dolayısıyla başvuru adına yapılan tarhiyatın temel dayanağını sözü edilen vergi tekniği raporu oluşturmaktadır. Mahkeme kararı incelendiğinde başvuru açtığı davalar reddedilirken esas itibarıyla belirtilen vergi tekniği raporundaki tespitlere dayanıldığı görülmektedir. Şu hâlde E. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen 31/5/2013 tarihli vergi tekniği raporunun bireysel başvuruya konu davanın çözüme kavuşturulmasında esaslı bir delil olduğu anlaşılmaktadır.

37. Davanın çözümünün temel dayanaklarından birini teşkil eden vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliğ edilmemiş olmasının başvuru hakkını etkilediği açıktır. Öncelikle vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliğ edilmemesinin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı incelenmelidir. Mahkeme kararında vergi tekniği raporunun neden başvurucuya tebliğ edilmediğine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Bununla birlikte davanın tarafı olmayan mükelleflerle ilgili vergi tekniği raporlarının davacılara tebliğ edilmemesinin gerekçesinin vergi mahremiyetinin korunması olduğu bilinmektedir. Vergi tekniği raporlarının içeriğinde birçok mükellefin şahsi ve ticari bilgi ve sırları yer alabilmektedir. 213 sayılı Kanun'un 5. maddesinde vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi yargısında görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemeyecekleri, kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamayacakları hükme bağlanmıştır.

38. Mükelleflerin kişisel ve ticari bilgi ve sırlarının ilgisiz üçüncü kişilere karşı korunması, ifşa edilmesinin önlenmesi oldukça önemlidir. Bu sebeple değinilen türden bilgileri içerdiği gerekçesiyle vergi tekniği raporunun başvurucuya verilmemesinin haklı bir sebebe dayandığı değerlendirilmektedir.

39. Bununla birlikte söz konusu raporun başvurucuya verilmemesinin haklı bir sebebe dayanması tek başına başvuru hakkının adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği anlamına gelmez. Anılan raporun başvurucuya tebliğ edilmemesi sebebiyle başvuru hakkını savunma hakkında meydana gelen kısıtlamayı telafi eden imkânların başvurucuya sağlanıp sağlanmadığı da önem taşımaktadır. Başvuru hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun başvurucuya tebliğ edildiği tartışmasızdır. Ancak vergi inceleme raporunda E. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen 31/5/2013 tarihli vergi tekniği raporundaki tespitlerin detayına yer verilmemiştir. Öte yandan Mahkemenin ara kararlarıyla istemesi üzerine davalı vergi dairesinin vergi tekniği raporunu Mahkemeye gönderdiği anlaşılmaktadır. Fakat söz konusu vergi tekniği raporunun 14/12/2015 tarihli yazı ekiyle Mahkemeye gönderildiği ve Mahkemenin 17/12/2015 tarihinde karar verdiği gözetildiğinde başvuru hakkını mahkeme kararından önce vergi tekniği raporunu Mahkeme Kaleminde inceleme imkânına sahip olamadığı açıktır.

40. Buna karşılık vergi tekniği raporundaki tespitler mahkeme kararlarında detaylı bir biçimde işlenmiş ve bu tespitlerle ilgili olarak değerlendirme yapılmıştır. Başvurucu, mahkeme kararlarının kendisine tebliğiyle birlikte Şirket ile ilgili olarak vergi tekniği raporunda yer alan tüm tespitlerden haberdar olmuş ve bu tespitler ile Mahkemenin bunlara yönelik değerlendirmelerine karşı iddialarını Bölge İdare Mahkemesinde ileri sürme imkânına kavuşmuştur. Ne var ki başvurunun Bölge İdare Mahkemesine sunduğu itiraz dilekçelerinde temel olarak dava dilekçelerinde ileri sürdüğü iddialarını tekrarladığı, E. Limitet Şirketine ilişkin olarak mahkeme kararında yer alan diğer tespit ve değerlendirmelere yönelik yeni bir iddia ileri sürmediği görülmektedir. Başvurucu, itiraz dilekçelerinde vergi tekniği raporunun kendisine gösterilmediğini belirtmiş ise de söz konusu raporun kendisine tebliği veya incelemek üzere kendisine gösterilmesi yolunda Mahkemeden bir talepte bulunup bulunmadığını açıklamamıştır.

41. Adil yargılanma hakkı yargılamanın sonucunun adil olmasını garanti etmemekte, yargılama sürecinin hakkaniyete uygun bir biçimde yürütülmesini güvence altına almaktadır. Öte yandan yargılama sürecinde savunma hakkını zedeleyen birtakım eksikliklerin bulunması otomatik olarak adil yargılanma hakkının ihlaline yol açmamaktadır. Adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği değerlendirilirken yargılamadaki bir eksikliğin yargılama süreci içinde telafi edilip edilmediği ve bunun bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini etkileyip etkilemediği değerlendirilir.

42. Olayda Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvurucuya tebliğ edilmemiş ise de anılan Şirkete ilişkin olarak vergi tekniği raporu içeriğinde yer alan ve Şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu kanaatine ulaşılmasını sağlayan tespitler mahkeme kararında işlenmiş ve bu suretle başvuru, olgulardan haberdar olmuştur. Şirketin 1/1/2008 tarihinden sonra düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaatine varılmasını temin eden tüm olguların mahkeme kararında yer almasının ve başvurunun bunlara karşı iddia ve itirazlarını Bölge İdare Mahkemesinde ileri sürme imkânına kavuşmasının savunma hakkında meydana gelen kısıtlamayı telafi edici bir imkân olduğu değerlendirilmiştir. Başvurunun itiraz aşamasında dava dilekçelerinden farklı bir iddiada bulunmadığı da gözetildiğinde E. Limitet Şirketinin düzenlediği faturaların sahte olduğu yargısına karşı ileri sürdüğü tüm iddialarının yargılama aşamasında karşılandığı, dolayısıyla vergi tekniğinin tebliğ edilmemiş olmasının başvurucuyu davalı tarafa nazaran zayıf bir duruma düşürmediği kanaatine varılmıştır. Bu durumda vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

43. Açıklanan gerekçelerle başvurunun bu kısmının diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

B. Mülkiyet Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları

44. Başvurucu, E. Limitet Şirketinden yaptığı alışların gerçek olduğunu belirtmiştir. Ayrıca başvuru, aldığı faturaların içeriğindeki bedeli ödemediğine dair belgeleri inceleme elemanına ibraz ettiği hâlde bunların dikkate alınmadığından yakınmıştır. Başvurucu son olarak kazancının ve ödemesi gereken verginin çok üzerinde bir vergi külfetiyle karşı karşıya

kaldığını, bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergileri nedeniyle mal varlığında azalma meydana geldiğini de belirterek mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

2. Değerlendirme

45. Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

46. Somut olayda 2010 ve 2011 yılının kimi aylarına ilişkin olarak başvuru adına bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 45; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48).

47. Vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak ve vergi kurallarına aykırı davranılmasının önüne geçmek amacıyla vergi kabahatlerinin düzenlenmesinin ve bunlara aykırı davranıldığı tespit edilmesi hâlinde vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılması suretiyle gerçekleştirilen müdahalenin mülkiyetin kamu yararının kullanımının kontrolü ve düzenlenmesine ilişkin kural çerçevesinde incelenmesi uygun görülmüştür.

48. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

"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."

49. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62).

50. 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden -anılan Kanun'da aksine hüküm olmadıkça- faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 34. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek, bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği belirtilmiştir.

51. 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmamasının resen tarh sebebi olduğu belirtilmiştir. Yine anılan Kanun'un 341. maddesinde vergi ziyayı cezası tanımlanmış, 344. maddesinde de vergi ziyasına sebebiyet verilen farklı hâllerde vergi ziyayı cezalarının tutarlarının ne olacağı hususu düzenlenmiştir. Ayrıca aynı Kanun'un mezkûr 344. maddesinin atıf yaptığı 359. maddesinin (b) fıkrasında vergi kanunları uyarınca düzenlenen belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin ya da bu belgeleri kullananların cezalandırılacağı ifade edilmiştir.

52. Anılan hükümler gözetildiğinde katma değer vergisi indiriminden yararlanılabilmesi için bunun geçerli bir belgeye dayanması ve belgenin kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiği, katma değer vergisi indiriminin sahte bir belgeye dayanması hâlinde indirim isteminin reddi suretiyle cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılacağı hususunun belirli ve öngörülebilir olduğu anlaşılmaktadır.

53. Kamu hizmetlerinin finansmanında istikrarın sağlanması bakımından vergilendirme sürecinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda çeşitli usuller öngörülerek mükelleflerin vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevlerini daha dikkatli takip etme zorunluluğu getirilmektedir (AYM, E.2017/24, K.2017/112, 14/6/2017). Bu bağlamda somut olayda vergi idaresi tarafından başvuru hakkında yapılan vergi incelemeleri sonucunda resen bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılması vergi kaybını önlemeye yöneliktir. Diğer bir deyişle vergi aslı yönünden esas amaç, Hazinesinin zarara uğramasını önlemek iken bir kat vergi ziyayı cezasının asıl amacı sahte fatura kullanımı önlemek ve bu hususta caydırıcılığı sağlamaktır. Bu itibarla başvuruya konu olayda vergi alacağının tarhi ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

54. Ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016, § 18; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

55. Orantılılık ilkesi gereği kişilerin mülkiyet hakkının sınırlandırılması hâlinde elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu adil denge, başvuruçunun şahsi olarak aşırı bir yüke katlandığının tespit edilmesi durumunda bozulmuş olacaktır. Anayasa Mahkemesi, müdahalenin orantılılığını değerlendirirken bir taraftan ulaşılmak istenen meşru amacın önemini diğer taraftan da müdahalenin niteliğini, başvuruçunun ve kamu otoritelerinin davranışlarını gözönünde bulundurarak başvuruçuya yüklenen külfeti dikkate alacaktır (*Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §§ 58, 60; *Osman Ukav*, B. No: 2014/12501, 6/7/2017, § 71).

56. Anayasa'nın 35. maddesi usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmemektedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesi bakımından bu madde -Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da ifade edildiği üzere- mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin

savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınması güvencesini kapsamaktadır (*Bekir Yazıcı* [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, § 71). Bu değerlendirme ise uygulanan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır (*Züliye Öztürk*, B. No: 2014/1734, 14/9/2017, § 36).

57. Sahte olduğu tespit edilen belgelerdeki katma değer vergisinin indiriminin reddedilmesinin sahteciliğin ve Hazinesinin zarara uğratılmasının önlenmesi ve indirim sisteminin sağlıklı bir biçimde çalışmasının sağlanması için *elverişli ve gerekli* olduğu açıktır. Zira bu yöntem, mükellefleri emtia ve hizmet alış faturalarının sahte olup olmadığını araştırma hususunda daha özenli davranmaya iterek Hazineye ödenmeyen vergilerin iade konusu edilmesini önlemektedir. Buna göre asıl tartışılması gereken husus müdahalenin *orantılılığıdır*.

58. Orantılılık yönünden ise öncelikle başvuru adına tarh edilen bir kat vergi ziyaı cezalı katma değer vergisine karşı iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının başvurucuya tanınıp tanınmadığı değerlendirilmelidir. Başvurucu, vergi idaresince tarh edilen cezalı vergiye karşı davalar açmış; davaların reddine ilişkin kararlara karşı da itiraz yoluna başvurmuştur. Başvurucunun yargılama safhasında tüm iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânına sahip olduğu anlaşılmaktadır. Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvurucuya tebliğ edilmemiş ise de yukarıda açıklandığı üzere başvuru, yargılamalar devam ederken söz konusu raporun tüm içeriğinden haberdar olmuş ve buna karşı itirazlarını öne sürme imkânına kavuşmuştur (bkz. §§ 36-42).

59. Mahkeme E. Limitet Şirketinin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı yolunda vergi inceleme elemanınca yapılan tespit tüm dayanaklarını irdelemiş ve bu tespit hukuka uygun olduğu kanaatine varmıştır. Mahkeme; Şirketin beyan ettiği cirolara uygun işçi ve donanımının bulunmadığına, yüksek tutarlı katma değer vergisi matrah beyanlarına karşın ödenecek verginin cüzi miktarlarda olduğuna ve ödenmediğine, firmanın ortak ve/veya yöneticisi ile müdürlerinin ortağı ve/veya yöneticisi olduğu diğer firmaların hakkında da sahte fatura düzenleyicisi oldukları yönünde düzenlenmiş olan vergi tekniği raporlarının bulunduğu vurgu yapmıştır. Ortak ve/veya müdürlerin Şirket hakkında herhangi bir bilgiye sahip olmadıklarını beyan ettiklerinin altını çizen Mahkeme; sık sık ortak değişikliğinin olmasına, Şirket çalışanlarının Şirket ortağı ve/veya müdürü olmasına, düzenlenen çekleri tahsil eden kişilerin sahte fatura ticareti yapmak üzere kurulan birden fazla şirketin çeklerini tahsil eden kişiler olmasına dikkat çekmiştir. Mahkeme son olarak çeklerin Şirketin ortak ve çalışanları tarafından tahsil edilmesine işaret ederek tüm bu tespitlerin Şirketin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığını, sahte fatura ticareti yapmak üzere faaliyet yürüttüğünü gösterdiğini ifade etmiştir. Dolayısıyla Mahkemenin vergi inceleme elemanının tespitlerini peşinen doğru kabul etmediği, bunları inceleyerek kendi kanaatini oluşturduğu görülmektedir.

60. Bireysel başvuruya konu davadaki maddi olguların incelenmesi ve değerlendirilmesi derece mahkemelerinin yetkisindedir. Keyfilik ve bariz takdir hatası içermesi durumu hariç Anayasa Mahkemesinin derece mahkemesinin maddi olgulara yönelik değerlendirmelerine karışması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz. Somut olayda Mahkemenin değerlendirmesinin keyfi ve temelsiz olmadığı görülmektedir.

61. Başvurucu, Şirket tarafından düzenlenen fatura içeriğindeki bedelleri banka aracılığıyla ödediği hâlde bu faturalardaki katma değer vergisinin indiriminin

reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür. Bu iddia karşısında 3065 sayılı Kanun'da öngörülen katma değer vergisi tahsil yönteminin irdelenmesi gerekmektedir.

62. Katma değer vergisi yansıtılmalı bir vergidir. Katma değer vergisinin kanuni mükellefi, mal ve hizmet tesliminde bulunan kişidir. Mal ve hizmet tesliminde bulunan kişi, mal ve hizmetin satış bedeline eklediği katma değer vergisini de satış faturasında göstererek bunu alıcıdan tahsil etmekte ve sonrasında da bu fatura içeriğindeki katma değer vergisini beyan ederek Hazineye ödemektedir. Alıcı da satıcıya ödediği katma değer vergisini, ilgili dönemde ödemesi gereken katma vergilerinden indirim hakkı elde etmektedir. Ancak alıcının önceki aşamadaki katma değer vergisini indirim konusu yapabilmesi için iki şart aramıştır. Birincisi önceki aşamadaki faturanın gerçek olması, diğer bir deyişle mal ve hizmet tesliminin gerçeği yansıtmasıdır. İkinci şart ise bu faturanın defterlere kaydedilmiş olmasıdır. Birinci şartın amacı önceki aşamadaki kişiye ödenen katma değer vergisinin gerçekten devlete ödenmesini garanti altına almaktır. İkinci şartın amacı ise bu faturanın veya fatura içeriğindeki alışverişin gerçek olup olmadığının idare tarafından denetlenmesine imkân tanımaktır.

63. Somut olayda vergi idaresi, başvuruçunun indirimlerini reddederken faturanın kanunen geçerli bir belge olmamasına dayanmıştır. Önceki aşamadaki faturanın sahte olması bu fatura içeriğindeki katma değer vergisinin devlete ödenmemiş olduğu anlamına gelmektedir. Somut olayda da E. Limitet Şirketi, başvuruçudan tahsil edilen katma değer vergisi beyan etmemiş ve devlete ödememiştir. Kamu makamları Hazineye ödenmemiş olan bu katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasını engellemeyi amaçlamaktadır. Diğer bir ifadeyle somut olayda mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin temel amacı devlete ödenmemiş katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasını reddetmek suretiyle Hazinesinin zarara uğramasını önlemektir.

64. Somut olayda kamu makamları söz konusu faturalara konu emtiaların gerçekten satın alınmadığına yönelik bir iddia öne sürmemiştir. Aksine kamu makamları, başvuruçunun belirtilen sahte faturaları bilmeden kullandığını kabul etmiştir. Bu kabul, fatura içeriğindeki emtiaların gerçekten alındığına işaret etmektedir. Nitekim başvuruçu, fatura bedellerini ödediğine dair belgeleri de vergi inceleme elemanına sunmuştur. Şu hâlde bu aşamada değerlendirilmesi gereken husus, gerçek bir emtia alışverişine dayansa bile sahte fatura ile belgelendirilen alış işlemine ilişkin fatura içeriğindeki katma değer vergisinin indirim konusu yapılamamasının mükellefe aşırı külfet yükleyip yüklenmediğidir.

65. Alıcıların satıcılara ödedikleri katma değer vergisinin satıcılar tarafından beyan edilip devlete ödenip ödenmediğini kontrol etme imkânlarının bulunmadığının ve alıcılara bu şekilde bir yükümlülük yüklenmesinin orantılı olmadığına vurgulanması gerekir. Buna karşılık somut olaydaki durum oldukça farklıdır. Somut olayda salt bir verginin beyan edilmemesi durumu söz konusu değildir. Olayda başvuruçunun Şirket tarafından düzenlenen faturaların içeriğindeki katma değer vergisini satıcıya ödeyip ödemediği hususunda temelsiz olmayan bir kuşku vardır. Dahası somut olaydaki olgular gözetildiğinde bu verginin satıcıya ödenmediği yolunda kamu makamları lehine bir karine oluşmaktadır. Başvuruçunun faturalar içeriğindeki bedeli ödediğine işaret eden belgelerin bulunması da bu gerçeği değiştirmemektedir. Başvuruçu, yedek parça üretimi işiyle uğraşmaktadır. Sahte fatura içeriğindeki emtialar ise başvuruçunun yürüttüğü üretim faaliyetinde kullandığı otomat çeliği ve transmisyon mili malzemesidir. Üretim işlerinde uğraşan kişilerin ham madde temin ettikleri mükellefleri tanıma ve gerçek durumunu bilme hususunda oldukça avantajlı durumda oldukları açıktır. Başvuruçu, basiretli bir tüccar olarak katma değer vergisi indirim

sisteminin özelliklerini gözönünde bulundurmak suretiyle buna göre hareket etme sorumluluğunu ifa etmemiştir.

66. Bu durumda gerçek bir emtia alışverişine dayansa bile sahte fatura içeriğindeki katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının reddedilmesinin ve başvuru devlete ödenmeyen bu katma değer vergisinden sorumlu tutulmasının -başvuru fiili ve sorumlulukları gözetildiğinde- başvurucuya aşırı külfet yüklediği sonucuna ulaşılmaktadır. Kaldı ki kamu makamları, başvuru lehine yorum yaparak vergi ziyayı cezasını bir kat olarak uygulamıştır.

67. Bu durumda başvuru mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin içerdiği kamu yararı amacı ile karşılaştırıldığında ve özellikle somut olayda sahte fatura kullanımına ilişkin bir ihtilafın da bulunmadığı dikkate alındığında başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği değerlendirilmiştir. Dolayısıyla başvuru mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı ve müdahalenin ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

68. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkına yönelik açık bir ihlalin bulunmaması sebebiyle başvuru bu kısmının diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

C. Diğer İhlal İddiaları

69. Başvuru, Şirketin açtığı davalarda iptal kararları verildiğini ifade etmekte; Danıştay Dokuzuncu Dairesinin de vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bularak bu kararları onaması karşısında kendisinin sahte faturaları kullandığı yolundaki varsayım sorumlu tutulmasının hakkaniyetli bir yaklaşım olmayacağını belirtmektedir.

70. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin onadığı kararlar incelendiğinde kararların Şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu yolunda idarenin ulaştığı kanaat ile ilgili bir değerlendirme içermediği görülmektedir. Söz konusu iptal kararlarının vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi olduğu anlaşılmaktadır. Anılan iptal kararlarının sonucu, vergi ihbarnamelerinin vergi tekniği raporuyla birlikte yeniden tebliğ edilmesinden ibarettir. Dolayısıyla başvuruya konu kararlarda ulaşılan sonuçlarla çelişen başka yargı kararlarının bulunduğu iddiasının başvuru tarafından temellendirilemediği sonucuna varılmıştır.

71. Açıklanan gerekçelerle başvuru bu kısmının diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. 1. Çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

2. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

Başvuru Numarası : 2016/12198

Karar Tarihi : 9/6/2020

3. Diğer ihlal iddialarının *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

B. Yargılama giderlerinin başvuru üzerinde BIRAKILMASINA 9/6/2020 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ