



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

İKİNCİ BÖLÜM

KARAR

FEDERAL MOGUL POWERTRAIN OTOMOTİV A.Ş. BAŞVURUSU

(Başvuru Numarası: 2017/38679)

Karar Tarihi: 21/7/2020

İKİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başkan : Kadir ÖZKAYA
Üyeler : Engin YILDIRIM
Celal Mümtaz AKINCI
Yıldız SEFERİNOĞLU
Basri BAĞCI
Raportör : M. Emin ŞAHİNER
Başvurucu : Federal Mogul Powertrain Otomotiv A.Ş.
Vekili : Av. Mehmet KÜÇÜKKAYA

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, yüklenilen katma değer vergisinin indiriminin mal ve hizmet alımının sahte faturayla belgelendirildiği gerekçesiyle reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvurular 8/12/2017 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvurular, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvuruların kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. 2017/38679 numaralı bireysel başvuru ile 2017/38680, 2017/38683, 2017/38684, 2017/38685, 2017/38686, 2017/38688, 2017/38689, 2017/38690 numaralı bireysel başvurular arasında kişi yönünden hukuki irtibat bulunması nedeniyle 2017/38679 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine, incelemenin bu dosya üzerinden yürütülmesine ve diğer başvuru dosyalarının kapatılmasına karar verilmiştir.
6. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.
7. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık görüş bildirmemiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

8. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle olaylar özetle şöyledir:

9. Başvurucu, motor parçaları üretimi faaliyetiyle işigal eden bir anonim şirkettir.

10. Başvurucunun da emtia (nikel ham maddesi) alımında bulunduğu A. Limitet Şirketinin 2009, 2010, 2011 ve 2012 takvim yıllarına ait işlemleri vergi inceleme elemanları tarafından incelenmiştir. Vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen 2/7/2014 tarihli vergi tekniği raporunda bu Şirketin düzenlediği bütün faturaların sahte olduğu kabul edilmiştir. Anılan vergi tekniği raporunda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Şirket 6/11/2009 tarihinde mükellefiyet tesis ettirmiştir. İlgili vergi dairesince 31/5/2012 tarihinde şirketin mükellefiyeti resen terkin edilmiştir. Şirketin ortakları %95 hisseli B.A. ve %5 hisseli M.A.dır. B.A. şirket müdürüdür.

ii. 10/11/2009 tarihli açılış yoklamasında göre, toptan metal malzemesi alım satımı işiyle uğraşan şirketin 10 m² büyüklüğündeki işyerinde muhtelif büro malzemeleri bulunmakta, tespit tarihi itibarıyla çalışanı bulunmamaktadır. 27/9/2010 tarihli yoklamada; şirketin depo işyerini naklettiği, depo işyerinin 200 m² olduğu, bir işçi çalıştırdığı, depo işyerinde 1 adet kantar, 1 adet foktlifh, 1 adet hurda presleme, 1 adet vinç demirbaşının olduğu, emtia olarak 20 ton kurşun, 20 ton çinko bulunduğu tespit edilmiştir. 4/7/2011 tarihli yoklamada ise faaliyette olduğu, bir çalışanın olduğu, bir şube ve deposunun bulunduğu belirtilmiştir. 22.8.2012 tarihli yoklamada şirket yetkililerine ulaşamadığı, kontratlarının 21/9/2012 tarihine kadar devam ettiği ancak kendilerinden haber alınmadığı ifade edilmiştir. 22/1/2013 tarihli yoklamada şirketin adresteki faaliyetini 21/9/2012 tarihinde sonlandırdığı, adreste başka bir mükellefin de bulunmadığı tespit edilmiştir.

iii. Şirket 2012 Ocak-Mayıs aylarında 75 adet belge karşılığında 8.000.636 TL katma değer vergisi matrahı beyan etmiştir. 12/6/2014 tarihi itibarıyla şirketin ödenmesi gereken vergi borcu 75.262,39 TL'dir.

iv. Şirket 2009, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında, hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu düzenlenmiş olan A. End. Ürün. San. Tic. Limitet Şirketinden mal/hizmet satın almıştır. Şirketin mal alışlarının tamamına yakını anılan firmadan yapılmıştır. Şirket yetkilisi B.A. ifadesinde kendisinin birçok şirkete ortak ve yetkili yapıldığını, bu şirketlerle hiçbir alakasının olmadığını, iş bulma vaadiyle kandırıldığını, bu şirketlere ait hiçbir defter ve belgenin kendisinde olmadığını beyan etmiştir.

11. Başvurucunun anılan şirketten alışlarının bulunduğu tespit üzerine 2010 yılına ait hesapları incelenmiştir. Vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen 30/7/2015 tarihli vergi inceleme raporlarında şu tespitlere yer verilmiştir:

i. A. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen 2/7/2014 tarihli vergi tekniği raporunda anılan şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu kanaatine ulaştıran olguların neler olduğuna yer verilmiştir.

ii. Başvurucunun 2010 yılında yüklü miktarda nikel malzemesi içerikli emtia karşılığında sahte fatura aldığı vurgulanmıştır. Vergi inceleme elemanlarına göre başvuru, 2010 yılında bir kısım mal alışlarını sahte faturalarla belgelendirmiş olup bu faturaları ticari defterlerine kaydederek ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapmıştır. Katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle kanuna uygun şekilde belgelendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Kanuna uygun olarak belgelendirilmeyen katma değer vergisinin indiriminin reddi gerekmektedir. Bu çerçevede ilgili dönem matrahlarının resen takdir edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

iii. Vergi denetim elemanlarının düzenlediği 2010 yılı denetim raporuna göre sahte olduğu değerlendirilen faturalarda gösterilen katma değer vergisinin indiriminin reddi suretiyle ilgili dönem beyannameleri yeniden oluşturulmuş ve ortaya çıkan fark üzerinden bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarh edilmesi, ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilmesi önerilmiştir.

12. Veri idaresi tarafından vergi inceleme raporundaki öneri doğrultusunda 2010 yılı Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül, Kasım, Aralık ve 2011 yılı Nisan aylarına ilişkin olarak bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarh edilmiş, vergi ziyayı cezası tekrür nedeniyle %50 oranında artırılarak uygulanmış, ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir. Vergi ve ceza ihbarnameleri başvurucuya 26/10/2015 tarihinde vergi inceleme raporlarıyla birlikte tebliğ edilmiştir. Bununla birlikte A. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvurucuya tebliğ edilmemiştir.

13. Başvurucu söz konusu cezalı tarhiyatlar ile vergi inceleme raporlarının iptali talebiyle 25/11/2015 tarihinde İstanbul 5. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) davalar açmıştır. Dava dilekçelerinde, A. Limitet Şirketinden yapılan alışların gerçek olduğu savunulmuştur. Başvurucu, delil olarak banka havale makbuzlarına dayanmıştır.

14. Mahkeme 6/10/2016 tarihli ara kararlarıyla davalı idareden A. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile tüm eklerinin Mahkemeye gönderilmesini istemiştir. Davalı idare; sözü edilen vergi tekniği raporu ve eklerini ilk savunması ekinde Mahkemeye göndermiştir. Davalı idare ayrıca ilk savunmasında, A. Limitet Şirketi hakkındaki tespitlerin neler olduğundan kısaca söz etmiştir.

15. Mahkeme 30/3/2017 tarihinde vergi ziyayı cezalarının tekrür hükümlerinin uygulanması sonucu artırılan kısımları yönünden davanın kabulüne, vergi aslı ve vergi ziyayı cezasının diğer kısımları yönünden davanın reddine karar vermiştir. Mahkeme, vergi inceleme raporlarının iptali talebini ise incelenmeksizin reddetmiştir. Kararların gerekçesinde;

i. A. Limitet Şirketi adına tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmediği, anılan şirketin faaliyette olduğu dönemlerdeki mal alışlarının tamamına yakınının, hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde tespit bulunan bir firmadan yapıldığı, kısa süreli faaliyetine rağmen yüksek cirolar elde ettiği, bu cirolara uygun bir altyapısının bulunmadığı belirtilmiş ve şirket yetkilisi B.A.nın ifadesi de gözönünde bulundurulduğunda şirketin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı, düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaatine varıldığı ifade edilmiştir. Bu nedenle başvuru tarafından bu A. Limitet Şirketinden alınan faturalar dolayısıyla yapılan katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yeniden oluşturulan katma değer vergisi tablolarına göre ortaya çıkan fark üzerinden tarh edilen bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı vurgulanmıştır.

ii. Yalnızca kesin ve yürütülmesi zorunlu icrai nitelikteki işlemlerin idari davaya konu edilebileceği, buna mukabil hazırlayıcı, bildirici, açıklayıcı mahiyetteki işlemlerin ise idari davaya konu edilemeyeceği, bu kapsamda vergi inceleme raporlarının vergi tarhiyatının hazırlayıcısı mahiyette olduğu da dikkate alındığında bu raporların iptal istemiyle davaya konu edilmesine olanak bulunmadığı belirtilmiştir.

16. Başvurucu anılan kararlara karşı istinaf yoluna başvurmuştur. İstinaf dilekçelerinde, yargılama safhasındaki iddiaların yanısıra A. Limitet Şirketiyle ilgili olarak Mahkeme kararlarında yapılan değerlendirmelere yönelik itirazlarda da bulunulmuştur. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesince 24/10/2017 tarihinde Mahkeme kararları onanmıştır. Nihai kararlar, başvurucuya 10/11/2017 tarihinde tebliğ edilmiştir.

17. Başvurucu 8/12/2017 tarihinde bireysel başvurularda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

18. 213 sayılı Kanun'un 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."*

19. 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân 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 re'sen 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. (Ek: 30/12/1980-2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

..."

20. 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..."

21. 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

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

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

..."

22. 213 sayılı Kanun'un kenar başlıklı 359. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

...

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

..."

23. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin ilgili kısımları şöyledir:

"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

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

..."

24. 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,

..."

25. 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 ..."

B. Uluslararası Hukuk

26. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek (1) No.lu Protokol'ün "*Mülkiyetin korunması*" kenar başlıklı 1. maddesi şöyledir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

27. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir. AİHM, bu paragrafta yer alan kuralın taraf devletlere vergi koyma ve vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli gördüğü kanunları çıkarma konusunda açık bir yetki tanıdığını kabul etmiştir (*Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59).

28. Diğer taraftan AİHM, her ne kadar Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinde açık olarak usule ilişkin güvencelerden söz edilmese de bu maddenin keyfi müdahalelerden korunmak amacıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin 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 kapsadığını belirtmektedir. Bu değerlendirme ise uygulanan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır (*AGOSI/Birleşik Krallık*, B. No: 9118/80, 24/10/1986, § 55; *Jokela/Finlandiya*, B. No: 28856/95, 21/5/2002, § 45).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

29. Mahkemenin 21/7/2020 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiası

30. Başvurucu, A. Limited Şirketince düzenlenen faturaların gerçek ticari ilişkiye dayandığını ve bu durumu tevsik eden belgelerin idare tarafından incelenmediğini belirtmiştir. Başvurucuya göre fiilen almış olduğu mallara ilişkin faturalardaki katma değer vergisini indirim hesaplarına kaydederek mevzuat uyarınca iade alabileceği konusunda haklı beklentisi bulunmaktadır. Başvurucu, A. Limited Şirketinin düzenlediği belgelerin sahte olduğundan haberi olmadığı hususunun vergi denetim elemanlarınca da kabul edildiğini ifade etmiştir. Başvurucu, gerek bu işlemlerde gerekse de mahkeme kararlarında davanın tarafı olmayan A. Limited Şirketi hakkında düzenlenen raporun esas alınmasının ve başka da bir inceleme yapılmamasının haksızlık olduğunu belirtmiştir. Başvurucu sonuç olarak cezalı tarhiyatın şahsına ait mal varlığından ödenmesinden yakınlıkla mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

B. Değerlendirme

31. 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."

32. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucu, mülkiyet hakkının ihlali iddiası yanında aynı gerekçelerle adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Başvurucunun şikâyetinin özünün bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatına yönelik olduğu dikkate alındığında ihlal iddialarının mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

33. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Mülkün ve Müdahalenin Varlığı ile Türü

34. Başvurucunun, mal satın aldığı şirketin usulsüz işlemleri nedeniyle başvuru hakkında dokuz ayrı vergi tarhiyatı düzenlenmesi ve ceza kesilmesi işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususu kuşkusuzdur. Somut olayda alış aşamasında devlete

ödenmek üzere alıcıya ödenen vergiyi kendi satışları üzerinden hesaplayarak beyan ettiği vergiden indirim konusu yapma hakkından mahrum bırakılmıştır. Vergi idaresi bu suretle, Hazineye ödenmediğini iddia ettiği katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasını engellemeyi amaçlamıştır. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin taşıdığı amaçlar dikkate alındığında devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenlenmesi yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71).

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

b. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

36. 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."

37. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği 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).

i. Kanunilik

38. 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.

39. 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.

40. 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.

ii. Meşru Amaç

41. 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 (*Ayfer Atalmış*, B. No: 2016/12198, 9/6/2020, § 53).

iii. Ölçülülük

(1) Genel İlkeler

42. 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).

43. 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, başvuru sahibinin 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, başvuru sahibinin ve kamu otoritelerinin davranışlarını gözönünde bulundurarak başvuru sahibine 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).

44. 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).

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

45. Sahte olduğu tespit edilen alış faturalarındaki 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*.

46. Orantılılık yönünden ise öncelikle başvuru adına tarh edilen bir kat vergi ziyayı 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 istinaf yoluna başvurmuştur. Başvurucunun yargılama safhasında tüm iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

47. Diğer yandan Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvurucuya tebliğ edilmemiş ise de başvuru, yargılamalar devam ederken söz konusu raporun tüm içeriğinden haberdar olmuş ve buna karşı itirazlarını öne sürme imkânına kavuşmuştur. Zira vergi tekniği raporundaki tespitlerin neler olduğu başvurucuya tebliğ edilen vergi inceleme raporunda açıklanmıştır. Ayrıca söz konusu tespitler mahkeme kararlarında da detaylı bir biçimde işlenmiş ve bu tespitlerle ilgili olarak değerlendirme yapılmıştır. Başvurucu, vergi inceleme raporu ve mahkeme kararlarının kendisine tebliğiyle birlikte A. Limitet Şirketi ile ilgili olarak vergi tekniği raporunda yer alan tüm tespitlerden haberdar olmuş ve bu tespitler ile Mahkemenin bunlara yönelik değerlendirmelerine karşı iddialarını Mahkemede ve Bölge İdare Mahkemesinde ileri sürme imkânına kavuşmuştur. Dolayısıyla vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemiş olmasının başvurucuyu davalı tarafa nazaran zayıf bir duruma düşürmediği kanaatine varılmıştır. Bu durumda vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak başvurucuyu usulü güvencelerden mahrum bırakmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

48. Başvurucu vergi inceleme raporunun dava konusu edilememesinin hak kaybına neden olduğunu iddia etmiştir. Vergi inceleme raporlarının kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden olmadığı, dava konusu edilebilir işlemin bunlara dayalı olarak tesis edilen tarhiyat işlemi olduğu hususu müstakar bir içtihat haline gelmiştir. Dolayısıyla Mahkemenin vergi inceleme raporunun tek başına mükellefin hukuk alanında bir değişiklik yaratmadığı, bu sebeple dava konusu edilemeyeceği yolundaki değerlendirmesinin keyfi olmadığının altı çizilmelidir. Kaldı ki somut olayda vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen cezalı vergilerin dava konusu edildiği ve bu tarhiyatın esasının da kapsamlı biçimde incelendiği anlaşılmaktadır.

49. Mahkeme, A. Limited Şirketinin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı yolunda vergi inceleme elemanınca yapılan tespitin tüm dayanaklarını irdelemiş ve bu tespitin hukuka uygun olduğu kanaatine varmıştır. Dolayısıyla Mahkemenin vergi inceleme elemanının tespitlerini peşinen doğru kabul etmediği, bunları inceleyerek kendi kanaatini oluşturduğu görülmektedir. 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 keyfî ve temelsiz olmadığı görülmektedir.

50. Başvurucu, Şirket tarafından düzenlenen fatura içeriğindeki bedelleri banka aracılığıyla ödediği hâlde bu faturalardaki katma değer vergisinin indiriminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

51. Katma değer vergisi yansıtmalı 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 (*Ayfer Atalmış*, § 62).

52. Somut olayda vergi idaresi, başvurusunun 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 A. Limitet Şirketi, başvurusundan tahsil edilen katma değer vergisini beyan etmemiş ve devlete ödenmemiştir. 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.

53. Başvuru konusu olayda kamu makamları söz konusu faturalara konu emtiaların gerçekten satın alınmadığına yönelik bir iddia öne sürmemiştir. Aksine kamu makamları, başvurusunun belirtilen sahte faturaları bilmeden kullandığını kabul etmiştir. Bu kabul, fatura içeriğindeki emtianın gerçekten alındığına işaret etmektedir. Nitekim başvuru, 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.

54. 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 olmadığı vurgulanması gerekir. Buna karşılık somut olaydaki durum oldukça farklıdır. Somut olayda salt bir verginin beyan edilmemesi durumu söz konusu değildir. Olayda başvuruçunun A. Limitet Şirketi tarafından düzenlenen faturaların içeriğindeki katma değer vergisini satıcıya ödeyip ödemediği ve gerçekten yüklenip yüklenmediği hususunda temelsiz olmayan bir kuşku vardır. Dahası somut olaydaki olgular gözetildiğinde başvuruçunun bu vergiyi yüklenmediği yolunda kamu makamları lehine bir karine oluşmaktadır. Başvuruçunun faturalar içeriğindeki bedeli ödediğine işaret eden belgelerin bulunması da bu gerçeği değiştirmemektedir. Başvuruçunun bir otomotiv motor parçaları üretimi işiyle uğraşmaktadır. Sahte fatura içeriğindeki emtialar ise başvuruçunun yürüttüğü üretim faaliyetinde kullandığı nikel malzemesidir. Üretim işlerinde uğraşan kişilerin ham madde temin ettikleri mükellefleri tanıma ve gerçek durumunu bilme hususunda oldukça avantajlı durumda oldukları açıktır. Sonuç olarak başvuruçunun, basiretli bir tüccar olarak katma değer vergisi indirim sisteminin özelliklerini gözönünde bulundurmamak suretiyle buna göre hareket etme sorumluluğunu ifa etmemiştir (benzer yönde bkz. *Ayfer Atalmış*, § 65).

55. Bu durumda gerçek bir emtia alışverişine dayansa bile sahte fatura içeriğindeki katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının reddedilmesinin ve başvuruçunun devlete ödenmeyen bu katma değer vergisinden sorumlu tutulmasının -başvuruçunun fiili ve sorumlulukları gözetildiğinde- başvuruçuya aşırı külfet yüklenmediği sonucuna ulaşılmaktadır. Kaldı ki kamu makamları, başvuruçunun lehine yorum yaparak vergi ziyayı cezasını bir kat olarak uygulamıştır (benzer yönde bkz. *Ayfer Atalmış*, § 66).

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

57. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın **KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA**,

B. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının **İHLAL EDİLMEDİĞİNE**,

C. Yargılama giderlerinin başvuruçunun üzerinde **BIRAKILMASINA**,

Başvuru Numarası : 2017/38679

Karar Tarihi : 21/7/2020

D. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 21/7/2020 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Basri BAĞCI