

**ANAYASA MAHKEMESİ KARARI**

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**İKİNCİ BÖLÜM  
KARAR****ALKAPEN DOĞRAMA İNŞAAT SANAYİ TİCARET İTHALAT İHRACAT LTD.  
ŞTİ. BAŞVURUSU**

**Başvuru Numarası** : 2019/20170  
**Karar Tarihi** : 15/6/2022

**Başkan** : Kadir ÖZKAYA  
**Üyeler** : Engin YILDIRIM  
Rıdvan GÜLEÇ  
Basri BAĞCI  
Kenan YAŞAR

**Raportör** : Ayhan KILIÇ

**Başvurucu** : Alkopen Doğrama İnşaat Sanayi Ticaret İthalat İhracat Ltd. Şti.

**I. BAŞVURUNUN KONUSU**

1. Başvuru, indirimlerin reddedilmesi suretiyle cezalı katma değer vergisi tarh edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

**II. BAŞVURU SÜRECİ**

2. Başvurular 11/6/2019 ve 4/8/2021 tarihlerinde yapılmıştır. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

3. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilmiştir.

**III. OLAY VE OLGULAR**

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

5. Başvurucu; alüminyum kapı, pencere ve benzeri ürünlerin imalatı işiyle uğraşan bir limitet şirkettir.

**A. Olayın Arka Planı**

6. Kocaeli Gebze Uluçınar Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan Ö. Limitet Şirketinin 2009 ve 2010 yılı hesapları incelenmiş ve sözü edilen yıllarda gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı, düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu 16/1/2014 tarihli vergi tekniği raporuyla tespit edilmiştir. Anılan raporda şu tespitler yapılmıştır:

- Şirketin gerçek bir ticari faaliyeti bulunmayıp asıl kuruluş amacı sahte fatura komisyonculuğu yapmaktır. 2009 ve 2010 yılı alış faturalarının tümü -ikisi hariç-

sahtedir. Şirket yetkileri Şirketin para hareketlerini gösteren hiçbir belge ibraz edemediği gibi sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, konfor fişi ve benzeri mal hareketlerine dair hiçbir belge sunamamıştır. Vergi borcunun düzenlendiği tarih itibarıyla Şirketin 3.292.635,21 TL ödenmemiş vergi borcu bulunmaktadır. Tüm bunlar Şirketin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığını göstermektedir.

7. Başvurucunun 2009 ve 2010 yıllarına ait alış faturalarının arasında Ö. Limitet Şirketi tarafından düzenlenenlerin de bulunduğu tespit üzerine başvuru hakkında vergi incelemesi başlatılmıştır. Vergi inceleme elemanınca düzenlenen 15/5/2014 tarihli vergi inceleme raporunda, Ö. Limitet Şirketi tarafından düzenlenen faturaların içeriğinde yer alıp ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu edilen katma değer vergilerinin beyannamelerden çıkarılarak beyannamelerin yeniden düzenlenmesi sonucu ortaya çıkan farkın vergi ziyai cezalı olarak tarh edilmesi önerilmiştir. Öneri doğrultusunda 2009/Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık ve 2010/Ocak, Nisan, Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık dönemlerine ilişkin olarak vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir.

## **B. 2009 ve 2010 Yıllarına İlişkin Tarhiyatlarla İlgili Sürec**

8. Başvurucu, 2009 ve 2010 yıllarına ilişkin tarhiyatların iptali istemiyle Trabzon Vergi Mahkemesinde (Vergi Mahkemesi) 6/11/2014 tarihinde iki ayrı dava açmıştır. Dava dilekçelerinde, Ö. Limitet Şirketten yaptığı alışların gerçek ticari faaliyete dayandığını ileri sürmüştür. Ö. Limitet Şirketinin ilgili dönem beyannamelerini verdiği ve tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirdiği vurgulanan dilekçelerde; vergi tekniği raporundaki tespitlere göre vergi idaresince yapılan yoklamalarda şirketin işyerinde bulunduğu, kanuni defterlerini süresinde tasdik ettirdiği, faturalarını anlaşmalı matbaalarda bastırıldığı, işçi çalıştırdığı, ticari faaliyet için gereken alet ve teçhizata sahip olduğu ifade edilmiş; tüm bunların şirketin faaliyetlerinin gerçek olduğunu gösterdiği savunulmuştur.

9. Vergi Mahkemesi 17/3/2015 tarihinde davaları reddetmiştir. Kararların gerekçesinde, Ö. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu özetlendikten sonra Ö. Limitet Şirketi tarafından başvuru adına düzenlenen faturaların gerçek bir ticari faaliyete dayanmadığı sonucuna varıldığı ve başvurunun katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilmiştir.

10. Başvurucu, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurmuştur. Temyiz dilekçelerinde, Ö. Limitet Şirketinin kendi adına yapılan tarhiyata karşı açılan davada Kocaeli Vergi Mahkemesince 31/10/2014 tarihli kararla, şirketin faaliyetlerinin gerçek olmadığı yolundaki kanaatin yeterli bir incelemeye dayanmadığı gerekçesiyle tarhiyatın iptal edildiği vurgulanmıştır.

11. Danıştay Üçüncü Dairesi 16/9/2015 tarihinde vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatları yönünden kararı oyçokluğuyla onamıştır. Kararlara muhalif kalan bir üye, Ö. Limitet Şirketine ait işyerinde yoklama yapılmaması ve eksik tespitlere dayanılarak tarhiyat yapılması sebebiyle kararların bozulması gerektiği görüşünü açıklamıştır.

12. Başvurucu temyiz dilekçesindeki iddiaları ileri sürerek karar düzeltme yoluna da başvurmuştur. Danıştay Üçüncü Dairesi 17/1/2019 tarihinde 2009 yılına ilişkin tarhiyatın incelendiği karar yönünden karar düzeltme istemini reddetmiş, buna karşılık 2010 yılına

ilişkin tarhiyatın incelendiği karar yönünden karar düzeltme istemini kabul etmiş, onama kararını kaldırmış ve ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur. Bozma kararının gerekçesinde, Ö. Limitet Şirketi adına 2010 yılına ilişkin olarak yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davada Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 6/4/2017 tarihli kararıyla; şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğuna ilişkin tespitinin eksik incelemeye dayalı olduğu gerekçesiyle tarhiyatın iptal edildiği, bu kararın istinaf ve temyiz denetiminden geçerek kesinleştiği belirtilmiştir. Kararda, Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 6/4/2017 tarihli kararının kesinleşmesi karşısında başvurusunun 2010 döneminde anılan şirketten aldığı faturaların sahte olduğunun kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir. 2009 yılına ilişkin tarhiyatla ilgili nihai karar 16/5/2019 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir.

### C. 2011, 2012 ve 2013 Yıllarına İlişkin Tarhiyatlarla İlgili Süreç

13. Başvurucu, Ö. Limitet Şirketi tarafından 2011, 2012 ve 2013 yıllarında düzenlenen faturalara ilişkin olarak bu faturalarda gösterilen katma değer vergisini beyanlarından çıkarmak suretiyle düzeltme beyannameleri vermiş; beyan üzerine tarh edilen vergiyi ödemiştir. Vergi idaresi, düzeltme beyannamelerine konu olan katma değer vergilerinin yarısı oranında vergi ziyai cezası uygulamıştır. Taraflar 20/10/2014 tarihinde söz konusu vergi ziyasına ilişkin olarak uzlaşmaya varmıştır.

14. Öte yandan başvurusunun 2011, 2012 ve 2013 yılı hesapları ayrıca Ö. Limitet Şirketinden alınan faturalarla sınırlı olarak resen incelenmiş ve 28/3/2016 tarihli vergi inceleme raporları düzenlenmiştir. Anılan raporlarda başvurusunun verdiği düzeltme beyannamelerinde 2011 yılına ilişkin üç faturayı beyanlarından çıkarmadığı belirtilmiş; bunlar yönünden vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılması, bunun yanında alışlarını usulüne uygun olarak helgelendirmemesi nedeniyle her üç yıl için de özel usulsüzlük cezası uygulanması önerilmiştir. Vergi inceleme elamanının 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak önerdiği vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile özel usulsüzlük cezası, başvurusunun talebi üzerine 25/5/2016 tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilmiştir. Başvurucu, uzlaşma konusu edilen vergi ve cezaları ödemiştir.

15. Başvurucu 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak düzeltme beyannameleri üzerine tarh edilen vergiler için 21/11/2017 tarihinde 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi uyarınca vergi hatası düzeltme başvurusunda bulunmuştur. Düzeltme talebinin reddi üzerine başvuru 16/7/2018 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığında şikâyet başvurusunda bulunmuştur. Şikâyet başvurusuna cevap verilmemiştir.

16. Başvurucu düzeltme şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle 3/10/2018 tarihinde Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Dava dilekçesinde, düzeltme beyannamelerinin vergi inceleme elemanın sözlü zorlamasıyla verildiğini iddia etmiştir. Dilekçede başvuru, Ö. Limitet Şirketi tarafından devlete ödenen verginin ayrıca kendisinden tahsil edilmesinin mükerrer vergilendirmeye yol açtığını belirtmiştir. Ö. Limitet Şirketinin işlemleriyle ilgili olarak yetersiz inceleme yapıldığını öne süren başvuru, anılan şirket adına yapılan tüm tarhiyatların yargı mercilerince iptal edildiğini savunmuştur.

17. Davalı idarenin savunma yazısında, ortada bir vergi hatasının bulunmadığı ve mükellefin kendi beyanı üzerine tahakkuk eden vergiyi düzeltme beyannamesine konu edemeyeceği ileri sürülmüştür. Savunma yazısında ayrıca Ö. Limitet Şirketi tarafından açılan davaların idare lehine sonuçlandırıldığı ifade edilmiştir.

18. Vergi Mahkemesi 27/2/2019 tarihinde, dava konusu edilebilecek bir işlemin bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Karar, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin (Bölge İdare Mahkemesi) 29/9/2019 tarihli kararıyla, işin esasının incelenmesi gerektiği gerekçesiyle kaldırılmıştır.

19. Yargılamaya yeniden başlayan Vergi Mahkemesi 24/1/2020 tarihinde davayı esastan reddetmiştir. Kararın gerekçesinde; Ö. Limitet Şirketi adına yapılan tarhiyatlardan sadece 2010 yılına ilişkin olanının iptal edildiği, buna bağlı olarak başvuru adına yapılan tarhiyatın da yalnızca 2010 yılına ilişkin olanının iptal edildiği belirtilmiştir. Kararda, başvurucaunun 2010 yılından 2011 yılına devreden katma değer vergisinin bulunmadığına işaret edilmiştir. Başvurucaunun Ö. Limitet Şirketi tarafından düzenlenen faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılan katma değer vergilerini beyanları arasından çıkarmak suretiyle verilen düzeltme beyannamelerinin ihtirazi kayıt içermediğinin hatırlatıldığı kararda, tahakkuk işleminin süresinde dava konusu edilmediği gibi bu beyannameler üzerine tahakkuk eden fark katma değer vergileri için kesilen vergi ziyai cezalarının ise dava ve şikâyet yolu kapalı olan uzlaşma müessesesi sonucu kesinleştiği belirtilmiştir. Kararda; Ö. Limitet Şirketi hakkında tarh edilen vergilerin iptal edilmesinin başvurucaunun beyanları yönünden vergi hatası olarak düşünülmemeyeceği açıklanmıştır. Kararda sonuç olarak başvurucaunun ileri sürdüğü iddiaların 213 sayılı Kanun'un kapsamında sayılan vergi hatalarının hiçbirine girmediği vurgulanmıştır.

20. Başvurucaunun istinaf başvurusu Bölge İdare Mahkemesinin 24/9/2020 tarihli kararıyla reddedilmiştir. Temyiz talebi de Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27/5/2021 tarihli kararıyla reddedilmiştir.

#### IV. İLGİLİ HUKUK

21. 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava açma süresi" kenar başlıklı 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

*"Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde ... vergi mahkemelerinde otuz gündür."*

22. 213 sayılı Kanun'un "Re'sen vergi tarhi" kenar başlıklı 30. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

*"Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kamuni 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 kamuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.*

...

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine 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.

..."

23. 213 sayılı Kanun'un "*Vergi hatası*" kenar başlıklı 116. maddesi şöyledir:

*"Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."*

24. 213 sayılı Kanun'un "*Hesap hataları*," kenar başlıklı 117. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

*"Hesap hataları şunlardır:*

...

3. *Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."*

25. 213 sayılı Kanun'unun "*Düzeltilme talebi*" kenar başlıklı 122. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

*"Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler."*

26. 213 sayılı Kanun'un "*Şikayet yolu ile müracaat*" kenar başlıklı 124. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

*"Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler."*

27. 213 sayılı Kanun'un "*Pişmanlık ve ıslah*" kenar başlıklı 371. maddesi şöyledir:

*"(Değişik: 23/1/2008-5728/281 md.) Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.*

1. *Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)*

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz".*

28. 213 sayılı Kanun'un "Dava konusu" kenar başlıklı 378. maddesinin ikinci fıkrası şöyledir:

*"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."*

29. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi konusunu teşkil eden işlemler" kenar başlıklı 1. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

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

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

..."

30. 3065 sayılı Kanun'un "Vergi indirimi" 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,

..."

31. 3065 sayılı Kanun'un "İndirimin belgelendirilmesi" kenar başlıklı 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.*

...”

## V. İNCELEME VE GEREKÇE

32. Anayasa Mahkemesinin 15/6/2022 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

### A. Başvurucunun İddiaları

33. Başvurucu,;

i. Ö. Limitet Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun yeterli incelemeye dayanmadığını, nitekim anılan şirket hakkında sahte fatura komisyonculuğu geliri sebebiyle yapılan tarhiyatın vergi mahkemesince iptal edildiğini ve iptal kararının Danıştay Üçüncü Dairesince onandığını belirtmiştir. Danıştay Üçüncü Dairesinin Ö. Limitet Şirketinin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı hususunda çelişkili yargılara vardığını iddia etmiştir.

ii. Ö. Limitet Şirketinin sahte fatura komisyonu geliri elde ettiği belirtilerek hakkında tarhiyat yapılmış ise de düzenlediği faturalara ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin kaldırılmadığını, bu durumda aynı konuda hem Ö. Limitet Şirketinden hem de kendisinden katma değer vergisi tahsil edildiğini ve bunun mükerrer vergilendirme mahiyetinde olduğunu belirtmiştir. Aynı verginin birden fazla kişiden tahsil edilmesinin kanuni olmadığı gibi meşru amaçtan yoksun olduğunu ve ölçülülük ilkesini ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

iii. Aynı mükelleften alınan faturalardan 2010 yılına ilişkin olanların gerçek olduğu kabul edildiği hâlde 2009 yılına ait olanların sahte olarak değerlendirilmesinin öngörülebilirlik ilkesini zedelediğini ve adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini ifade etmiştir.

iv. 2009 ve 2010 yıllarına ilişkin olarak yapılan inceleme sırasında inceleme elemanının Ö. Limitet Şirketinin 2011, 2012 ve 2013 yıllarındaki faaliyetlerinin de gerçek olmadığı yönünde vergi tekniği raporu bulunduğunu belirterek anılan dönemlere ilişkin olarak düzeltme beyannameleri verilmesi yolundaki telkinleri üzerine 2011, 2012 ve 2013 yılları yönünden düzeltme beyannameleri vermek zorunda kaldığını belirtmiştir. Düzeltme beyannamelerinin serbest iradeye dayanmadığını öne sürmüştür.

### B. Değerlendirme

34. 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."*

35. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirilmesi ile ilgili olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvuru adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmekte ise de başvurucağın asıl şikâyetinin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleye yönelik olması sebebiyle bütün iddialarının mülkiyet hakkı kapsamında incelenmesi uygun bulunmuştur.

## **1. Kabul Edilebilirlik Yönünden**

36. 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**

37. Somut olayda 2009 yılının kimi aylarına ilişkin olarak başvurucağın adına vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir. Ayrıca 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak beyan üzerine katma değer vergisi tarh edilmiş ve resen vergi ziyayı cezası uygulanmıştır. 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).

38. Vergi ödevinin yerine getirilmesini sağlamak ve vergi kurallarına aykırı davranılmasının önüne geçmek amacıyla vergi kabahatlerinin düzenlenmesinin ve bunlara aykırı davranıldığıının tespit edilmesi hâlinde vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılması suretiyle gerçekleştirilen müdahalenin mülkiyetin kamu yararının kullanımının kontrolü ve düzenlenmesine ilişkin kural çerçevesinde incelenmesi uygun görülmüştür (*Ayfer Atalmış*, B. No: 2016/12198, 9/6/2020, § 47).

### **b. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı**

39. 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."*

40. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılacağı öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 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

41. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt kanuna dayalı olma ölçütüdür. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır. Müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.*, § 44; *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49; *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55).

42. 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 hükmüne 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.

43. 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalardan 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 ziyai cezası tanımlanmış, 344. maddesinde de vergi ziyana sebebiyet verilen farklı hâllerde vergi ziyai cezalarının tutarlarının ne olacağı hususu düzenlenmiştir. Ayrıca aynı Kanun'un mezkûr 344. maddesinin atf 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.

44. 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

45. 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 incelemesi sonucunda vergi ziyai 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 ziyai cezasının asıl amacı vergi mevzuatına aykırı davranışlar yönünden caydırıcılığı sağlamaktır. Bu itibarla başvuruya konu olayda vergi alacağının tarhi ve tahsil ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğunda kuşku bulunmamaktadır (bazı farklarla birlikte bkz. *Ayfer Atalımı*, B. No: 2016/12198, 9/6/2020, § 53).

### iii. Ölçülülük

#### (1) Genel İlkeler

46. 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).

47. 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).

48. 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

49. Sahte olduğu tespit edilen belgelerdeki katma değer vergisinin indiriminin reddedilmesinin sahteciliğin ve Hazinesinin zarara uğratılmasının önlenmesi, 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* (benzer yöndeki kararlar için bkz. *Ayfer Atalmış*, § 57).

50. Orantılılık yönünden ise öncelikle başvuruçunun adına tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisine karşı iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının başvuruçuya tanınıp tanınmadığı değerlendirilmelidir. Başvuruçunun, vergi idaresince tarh edilen cezalı vergiye karşı davalar açmış; davaların reddine ilişkin kararlara karşı da itiraz yoluna başvurmuştur. Başvuruçunun yargılama safhasında tüm iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

51. Vergi Mahkemesi, Ö. Limitet Şirketinin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı yolunda vergi inceleme elemanınca yapılan tespit tüm dayanaklarını irdelemiş ve bu tespit hukuka uygun olduğu kanaatine varmıştır. Dolayısıyla Vergi Mahkemesinin vergi

inceleme elemanının tespitlerini peşinen doğru kabul etmediği, bunları inceleyerek kendi kanaatini oluşturduğu görülmektedir.

52. 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 (*Ayfer Atalmış*, § 60). Somut olayda Mahkemenin değerlendirmesinin keyfi ve temelsiz olmadığı görülmektedir.

53. Başvurucu, Danıştay Üçüncü Dairesinin Ö. Limitet Şirketinin 2010 yılı faaliyetlerinin gerçek olmadığına yönelik tespitin yeterli incelemeye dayanmadığına hükmeden Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 6/4/2017 tarihli kararı onadığı hâlde aynı şirketin 2009 yılı faaliyetlerinin gerçek olmadığı yolundaki hükmü onamasının çelişki oluşturduğunu ileri sürmüştür. Bireysel başvuruya konu mahkeme kararları dikkatlice incelendiğinde Ö. Limitet Şirketinin sadece 2010 yılı faaliyetlerinin gerçek olmadığı yönündeki tespitin hukuka uygun olmadığına karar verildiği, buna karşılık söz konusu şirketin 2009, 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin faaliyetleriyle ilgili olarak benzer yönde yargı kararlarının bulunmadığı anlaşılmıştır. Danıştay Üçüncü Dairesinin de bu gerçeği gözeterek sadece 2010 yılına ilişkin vergilendirmeyi hukuka uygun bulduğu gözlemlenmiştir. Bu durumda Danıştay Üçüncü Dairesi kararları arasında bir çelişkinin bulunduğu iddiası kabul edilmemiştir.

54. Başvurucu ayrıca mükerrer vergilendirmenin bulunduğunu ileri sürmektedir. Başvurucuya göre Ö. Limitet Şirketinin verniştir olduğu katma değer vergisi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler kaldırılmadığından kendisi adına 2009 yılına ilişkin olarak resen, 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak ise beyan üzerine yapılan tarhiyatlara mükerrer vergilendirmeye yol açmaktadır. Öncelikle hukuki/teknik olarak mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı mükellefin aynı konuda iki kez vergilendirilmiş olması gerekir. Aynı verginin iki farklı mükelleften tahsil edilmesi hukuki/teknik olarak mükerrer vergilendirme şeklinde kabul edilemez. Ayrıca başvurucu, Ö. Limitet Şirketinin bu vergileri beyan ettiğini ve ödediğini ortaya koymamıştır.

55. Başvurucu 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olup düzeltme beyannamesiyle vergi idaresine ödediği katma değer vergisinin mükerrer vergilendirme mahiyetinde olduğunu öne sürerek 213 sayılı Kanun'un 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatası düzeltme ve şikâyet yoluna başvurmuştur. Ancak Vergi Mahkemesi başvurunun ileri sürdüğü iddianın 213 sayılı Kanun'un kapsamında sayılan vergi hatalarının hiçbirisine girmediğini kabul ederek davayı reddetmiştir. Vergi Mahkemesi ayrıca başvurunun düzeltme beyannamelerini kendi iradesiyle verdiğini ve kesilen vergi ziyai cezalarının ise dava ve şikâyet yolu kapalı olan uzlaşma müessesesi sonucu kesinleştiğini belirtmiştir.

56. Mükelleflerin hukuka aykırı gördükleri tarh ve tahakkuk işlemlerine karşı kural olarak kanuni süresi içinde vergi mahkemelerinde dava açmaları gerekir. Kanuni dava açma süresinin geçmesinden sonra tarh ve tahakkuk işlemlerine karşı dava açılması mümkün değildir. Bununla beraber kanun koyucu dava açma süresinin geçtiği durumlarda hukuki hata niteliğinde olmayan vergilendirme hatalarının düzeltilmesi amacıyla vergi hatası düzeltme ve şikâyet yolunu ihdas etmiştir. Vergi hatası düzeltme ve şikâyet yolu, 213 sayılı Kanun'un 116. ve 117. maddelerinde düzenlenen ve hukuki hata niteliği taşımayan vergilendirme hatalarının (vergi ve hesap hatalarının) yapılması nedeniyle mükelleften haksız yere vergi

alınması durumunda başvurulabilecek bir idari başvuru mekanizmasıdır (Çölbeyi Lojistik Nakliyat Gümrükleme Denizcilik İnşaat Turizm Sanayii ve Ticaret Limited Şirketi, B. No: 2014/12354, 9/11/2017, §§ 54-55).

57. Somut olayda başvuru sahibinin, tüm aşamalarda vergi hatası iddiasını mükerrer vergilendirme bulunduğu temelinde öne sürdüğü görülmektedir. Yukarıda açıklandığı üzere başvuru sahibinin mükerrer vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bu sebeple Vergi Mahkemesinin somut olayda vergi hatası bulunmadığı yolunda ulaştığı kanaatin keyfi ve temelsiz olmadığı değerlendirilmiştir. Ayrıca 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen cezalar yönünden ise başvuru sahibinin idareyle uzlaşmaya vardığı açıktır. Uzlaşma yoluyla kesinleşen vergilerin bir daha uyumsuzluk konusu edilemeyeceğinin kabulü de temelsiz bulunmamıştır.

58. Bu durumda sahte fatura içeriğindeki katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının reddedilmesinin ve başvuru sahibinin devlete ödenmeyen bu katma değer vergisinden sorumlu tutulmasının -başvuru sahibinin fiili ve sorumlulukları gözetildiğinde- başvuru sahibine aşırı külfet yüklenmediği sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla başvuru sahibinin mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı ve müdahalenin ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

59. 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 başvuru üzerinde **BIRAKILMASINA,**

D. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına **GÖNDERİLMESİNE** 15/6/2022 tarihinde **OYBİRLİĞİYLE** karar verildi.