|  |
| --- |
| **TÜRKİYE CUMHURİYETİ** |
| **ANAYASA MAHKEMESİ** |
|  |
|  |
| **İKİNCİ BÖLÜM** |
|  |
| **KARAR** |
|  |
| **ALKAPEN DOĞRAMA İNŞAAT SANAYİ TİCARET İTHALAT İHRACAT  LTD. ŞTİ. BAŞVURUSU** |
| (Başvuru Numarası: 2019/20170) |
|  |
| Karar Tarihi: 15/6/2022 |
| R.G. Tarih ve Sayı: 23/8/2022 - 31932 |
|  |
|  |
|  |
|  |

**İKİNCİ BÖLÜM**

**KARAR**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Başkan** | **:** | Kadir ÖZKAYA |
| **Üyeler** | **:** | Engin YILDIRIM |
|  |  | Rıdvan GÜLEÇ |
|  |  | Basri BAĞCI |
|  |  | Kenan YAŞAR |
| **Raportör** | **:** | Ayhan KILIÇ |
| **Başvurucu** | **:** | Alkapen 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 bulunduğunun tespiti üzerine başvurucu 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 ziyaı 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 ziyaı cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir.

**B.** **2009 ve 2010 Yıllarına İlişkin Tarhiyatlarla İlgili Süreç**

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 Şirketinden 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 bastırdığı, 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 başvurucu adına düzenlenen faturaların gerçek bir ticari faaliyete dayanmadığı sonucuna varıldığı ve başvurucunun katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan vergi ziyaı 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 ziyaı 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 tespitin 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 başvurucunun 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 ziyaı cezası uygulamıştır. Taraflar 20/10/2014 tarihinde söz konusu vergi ziyaına ilişkin olarak uzlaşmaya varmıştır.

14. Öte yandan başvurucunun 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 başvurucunun verdiği düzeltme beyannamelerinde 2011 yılına ilişkin üç faturayı beyanlarından çıkarmadığı belirtilmiş; bunlar yönünden vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılması, bunun yanında alışlarını usulüne uygun olarak belgelendirmemesi nedeniyle her üç yıl için de özel usulsüzlük cezası uygulanması önerilmiştir. Vergi inceleme elamanının 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak önerdiği vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi ile özel usulsüzlük cezası, başvurucunun 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 başvurucu 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 başvurucu, 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 başvurucu, 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 sonuçlandığı 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 başvurucu adına yapılan tarhiyatın da yalnızca 2010 yılına ilişkin olanının iptal edildiği belirtilmiştir. Kararda, başvurucunun 2010 yılından 2011 yılına devreden katma değer vergisinin bulunmadığına işaret edilmiştir. Başvurucunun 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 ziyaı cezalarının ise dava ve şikâyet yolu kapalı olan uzlaşma müessesesi sonucu kesinleştiği belirtilmiştir. Kararda; Ö. Limitet Şirketi hakkında tarh edilen vergilerin iptal edilmesinin başvurucunun beyanları yönünden vergi hatası olarak düşünülemeyeceği açıklanmıştır. Kararda sonuç olarak başvurucunun ileri sürdüğü iddiaların 213 sayılı Kanun'un kapsamında sayılan vergi hatalarının hiçbirine girmediği vurgulanmıştır.

20. Başvurucunun 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 tarhı"* kenar başlıklı 30. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

*"Resen vergi tarhı, 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 tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısiyle 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 Kanunu'nun *"Düzeltme 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 reddolunanlar 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 Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla 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 Kanunun 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, sınai, 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 başvurucu 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 adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmekte ise de başvurucunun 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 başvurucu adına vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir. Ayrıca 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak beyan üzerine katma değer vergisi tarh edilmiş ve resen vergi ziyaı 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 davranıldığının tespit edilmesi hâlinde vergi ziyaı 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 sınırlandırılabileceği 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 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.

43. 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 ziyaı cezası tanımlanmış, 344. maddesinde de vergi ziyaına sebebiyet verilen farklı hâllerde vergi ziyaı 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.

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 başvurucu hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılması vergi kaybını önlemeye yöneliktir. Diğer bir deyişle vergi aslı yönünden esas amaç Hazinenin zarara uğramasını önlemek iken bir kat vergi ziyaı cezasının asıl amacı vergi mevzuatına aykırı davranışlar yönünden caydırıcılığı sağlamaktır. Bu itibarla başvuruya konu olayda vergi alacağının tarhı ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğunda kuşku bulunmamaktadır (bazı farklarla birlikte bkz. *Ayfer Atalmış*, 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 ulaşılmasının 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, başvurucunun 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, başvurucunun ve kamu otoritelerinin davranışlarını gözönünde bulundurarak başvurucuya 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 keyfî 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 Hazinenin zarara uğratılmasının önlenmesi, indirim sisteminin sağlıklı bir biçimde çalışmasının sağlanması için *elverişli v*e *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 *orantılılığı*dır (benzer yöndeki kararlar için bkz. *Ayfer Atalmış*, § 57).

50. Orantılılık yönünden ise öncelikle başvurucu adına tarh edilen 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.

51. Vergi Mahkemesi, Ö. Limitet Şirketinin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığı yolunda vergi inceleme elemanınca yapılan tespitin tüm dayanaklarını irdelemiş ve bu tespitin 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. Keyfîlik 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 keyfî 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 kararını 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 vermiş 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 tarhiyatlar 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 başvurucunun ileri sürdüğü iddianın 213 sayılı Kanun'un kapsamında sayılan vergi hatalarının hiçbirisine girmediğini kabul ederek davayı reddetmiştir. Vergi Mahkemesi ayrıca başvurucunun düzeltme beyannamelerini kendi iradesiyle verdiğini ve kesilen vergi ziyaı 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 başvurucunun, tüm aşamalarda vergi hatası iddiasını mükerrer vergilendirme bulunduğu temelinde öne sürdüğü görülmektedir. Yukarıda açıklandığı üzere başvurucunun mükerrer vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bu sebeple Vergi Mahkemesinin somut olayda vergi hatası bulunmadığı yolunda ulaştığı kanaatin keyfî ve temelsiz olmadığı değerlendirilmiştir. Ayrıca 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen cezalar yönünden ise başvurucunun idareyle uzlaşmaya vardığı açıktır. Uzlaşma yoluyla kesinleşen vergilerin bir daha uyuşmazlık konusu edilemeyeceğinin kabulü de temelsiz bulunmamıştır.

58. Bu durumda sahte fatura içeriğindeki katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının reddedilmesinin ve başvurucunun devlete ödenmeyen bu katma değer vergisinden sorumlu tutulmasının -başvurucunun fiili ve sorumlulukları gözetildiğinde- başvurucuya aşırı külfet yüklemediği sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla başvurucunun 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 başvurucu üzerinde BIRAKILMASINA,

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