

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**BİRİNCİ BÖLÜM  
KARAR****TRAKYA KALIP VE PLASTİK KAPAK İMALATI SANAYİ VE TİC. LTD. ŞTİ.  
BAŞVURUSU**

**Başvuru Numarası** : 2017/30526  
**Karar Tarihi** : 18/11/2020

**Başkan** : Hasan Tahsin GÖKCAN

**Üyeler** : Burhan ÜSTÜN  
Hicabi DURSUN  
Yusuf Şevki HAKYEMEZ  
Selahaddin MENTEŞ

**Raportör** : Eren Can BENAKAY

**Başvurucu** : Trakya Kalıp ve Plastik Kapak İmalatı Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.

**Vekili** : Av. Özge İGDIR

**I. BAŞVURUNUN KONUSU**

1. Başvuru, sahte fatura kullanma sebebine dayalı olarak resen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davada fatura düzenleyicisi mükellefin faaliyetinin gerçek olduğu yolunda başka mahkemeler tarafından verilen kararların dikkate alınmaması nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

**II. BAŞVURU SÜRECİ**

2. Başvuru 2/8/2017 tarihinde yapılmıştır.

3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.

4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüş bildirmemiştir.

### III. OLAY VE OLGULAR

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

8. İstanbul Rami Vergi Dairesinin mükellefi olan başvurucu, plastik paketleme malzeme imalatı işi ile uğraşmaktadır.

9. Başvurucuya ait 2010 yılı yasal defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılmıştır. Anılan incelemede başvurucunun alış belgeleri arasında K. Limitet Şirketine (Şirket) aldığı faturalara rastlandığı, bu faturaların yasal defterlere kaydının yapıldığı ve ilgili dönem beyannamelerine intikal ettirildiği hususları tespit edilmiştir. Şirket hakkında düzenlenen 28/11/2013 tarihli vergi tekniği raporunda;

Toptan plastik hurda faaliyetinde bulunmak üzere 11/2/2009 tarihinde tesis edilen mükellefiyetinin 31/8/2012 tarihi itibarıyla resen terkin edildiği, defter ve belge isteme yazısı tebliğ edildiği hâlde ibraz ödevinin yerine getirilmediği belirtilmiştir. Şirket nezdinde yapılan yoklamalarda işyerinin küçük olduğu, şube ve deposunun olmadığı, nakliye aracının bulunmadığı, stok emtiasının olmadığı tespit edilmiştir. Şirketin 2011 yılında mükellefiyeti resen terkin edildikten sonra tekrar mükellef olmak için dilekçe verdiği, mükellefiyeti başladıktan sonra 2012 yılında mükellefiyetinin resen terkin edildiği ifade edilmiştir. Resen terkenden önce yeni adresinde yapılan yoklamada faal olmadığı görülmüştür. 2009 ile 2012 yılları arasında mal ve hizmet alımı yaptığı firmalar hakkında sahte fatura düzenlediği hususunda vergi tekniği raporları bulunduğu, öte yandan 2010 ile 2012 yılları arasında alım yapılan firmaların %98'inin hakkında olumsuzluk (düzenleme yönünde) bulunan mükellefler olduğu belirtilmiştir. Yine mükellefin 2009 yılı ile 2012 yılı arasında çok yüksek satış rakamları bildirmesine rağmen mal ve hizmet alımına ilişkin bildirdiği rakamların satış rakamlarına oranla düşük olduğu ve bu tespitlerden hareketle de başvurucunun düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaati ifade edilmiştir.

10. Yukarıda yer verilen tespitlere bağlı olarak Şirketin düzenlediği faturalar sahte olarak kabul edilmiş ve başvurucunun Şirketten yapmış olduğu alımların sahte fatura ticareti niteliğinde olması nedeniyle hakkında 16/12/2015 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 2010/8 dönemine ilişkin olarak 30/12/2015 tarihinde vergi ziyai cezası katma değer vergisi tarhiyatı yapılmıştır.

11. Başvurucu, cezalı tarhiyatın iptali istemiyle 27/1/2016 tarihinde İstanbul 14. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) dava açmıştır. Dava dilekçesinde alım yapmış olduğu Şirketten kendisi gibi alış yapan başka mükelleflerin açmış olduğu davalarda Şirketin düzenlediği faturaların sahte olmadığına karar verildiğini belirterek anılan mahkeme kararlarını dilekçesine eklemiştir. Bununla beraber Şirket ile olan ticari ilişkisinin gerçek olduğunu, ödemelerin banka aracılığıyla yapıldığını ifade etmiştir.

12. Mahkeme, başvurucunun açmış olduğu davayı 30/6/2016 tarihli kararı ile reddetmiştir. Kararda Şirket hakkında yukarıda değinilen tespitlere yer verildikten sonra Şirketin defter ve belgelerini ibraz etmediği, 2010, 2011 ve 2012 yıllarındaki alışlarının %98'inin hakkında olumsuzluk (düzenleme yönünde) bulunan mükelleflerden yapıldığı, hakkında olumsuzluk bulunmayan bir kurumdan yapılan alımların ise toplam alışlara oranının uyumsuzluk konusu dönemde binde 7 gibi cüzi bir oranda olduğu şeklindeki

tespitlerden hareketle Şirketin gerçek ticari muamele gerçekleştirmediğinin kabulü gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle Şirket tarafından düzenlenip başvurusunun katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmış olduğu faturaların gerçek ticari muameleye dayanmadığı ifade edilerek dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilmiştir.

13. Başvurucu 23/9/2016 tarihinde mahkeme kararına karşı istinaf yoluna başvurmuştur. Dilekçesinde, Şirket tarafından düzenlenen faturalara alımlarına ilişkin açılan davalarda Şirketin düzenlediği faturaların gerçek kabul edildiğini ifade etmiş ve emsal gösterdiği kararları dilekçesine eklemiştir.

14. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi (Bölge İdare Mahkemesi) 28/12/2016 tarihinde mahkeme kararını kaldırmış ve davayı kabul etmiştir. Kararda, Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitlere yer verdikten sonra Şirketin yapılan yoklamalarda aktif olarak yer alması, işçisinin bulunması ve sahte fatura düzenlediğine yönelik yeterli ve somut tespit bulunmaması karşısında Şirket tarafından indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin yer aldığı faturaların gerçek bir alım satım dayalı olmadığı sonucuna varılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

15. Davalı idare 9/2/2017 tarihinde kararın düzeltilmesini talep etmiştir.

16. Karar düzeltme isteminin de 19/4/2017 tarihli kararla kısmen kabul edilerek Bölge İdare Mahkemesinin davanın vergi ziyai cezasına ilişkin verdiği iptal kararının kaldırılmasına, mahkeme kararın kısmen onanmasına, davanın vergi ziyai cezasının tekrarı nedeniyle artırılmasına ilişkin olarak ise istemin reddine karar verildiği görülmektedir. Sonuç olarak davanın bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatına ilişkin kısmı reddedilmiştir.

17. Nihai karar başvuruca 10/7/2017 tarihinde tebliğ edilmiştir.

18. Başvurucu 2/8/2017 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

19. Başvurucu, aynı mükelleften alınan faturalarla ilgili yapılan tarhiyatlara karşı başka şirketler tarafından açılan davalarda verilen kararlardan bahsederek aynı maddi olgunun farklı değerlendirildiğini vurgulamaktadır. Bu kararlardan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 23/5/2019 tarihli ve E.2016/19509, K.2019/2360 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

*"Dava konusu istem: Davacı adına, Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğünün 5070703575 vergi numaralı mükellefi K. Şirketinden aldığı faturaların sahte olduğu yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2011/Mart, Haziran, Ağustos ve Ekim dönemleri için re'sen tarh edilen bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.*

*İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: K. Şirketi hakkındaki 28/11/2013 tarih ve 2013-A-959/27 sayılı vergi tekniği raporunda yer alan bilgi ve belgelerin değerlendirilmesinden, şirketin 2011 yılında iş yerinde yapılan yoklamalarda faal olduğu, çalışan işçilerinin ve emtiasının bulunduğu, mükellefin katma değer vergisi dahil cirosu ile Pa/Bs formları analiz edildiğinde dengeli bir tablo ortaya çıktığı, defter ve belgelerinde noter tasdikinin bulunduğu, diğer tespitlerin söz konusu faturaların sahte ve muhteviyatı*

itibarıyla yarıltıcı olduklarını somut olarak ortaya koyamadığı, vergi incelemesinden beklenen amacı gerçekleştirmekten uzak ve eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna istinaden tarh olunan vergi ve kesilen cezalarda hukuka uyarlık bulunmadığı gerekcesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir

...

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir."

20. Ayta Dairenin 28/3/2018 tarihli ve E.2015/9487, K.2015/11557 sayılı kararı ise şöyledir:

"... Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğünün 5070705575 vergi numaralı mükellefi K. Plastik Kimya Sanayi ve Dış Tic. Ltd. Şti.'den aldığı faturaların sahte olduğu yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2009/Mayıs dönemi için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen bir kat vergi ziya cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı kabul eden İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 25/05/2015 tarih ve E:2014/2445, K:2015/1481 sayılı kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

...

temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına..."

#### IV. İLGİLİ HUKUK

21. 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

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

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

..."

22. 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,

..."

23. 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 kamuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

...

24. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Resen vergi tarhi" kenar başlıklı 30. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

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

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

...

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

...

6. (Ek: 30/12/1980-2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

..."

25. 213 sayılı Kanun'un 134. maddesinin "Maksat" kenar başlıklı birinci fıkrası şöyledir:

*"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır..."*

26. 213 sayılı Kanun'un "Vergi ziyat cezası" kenar başlıklı 344. maddesinin birinci fıkrası ile ikinci fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

*"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyatına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyat uğrotulan verginin bir katı tutarında vergi ziyat cezası kesilir."*

## V. İNCELEME VE GEREKÇE

27. Mahkemenin 18/11/2020 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

### A. Başvurucunun İddiaları

28. Başvurucu, Şirket tarafından düzenlenen faturaların sahte olmadığına ilişkin emsal kararlar bulunduğunu belirtmiştir. Belirtilen bu emsal kararlar uyarınca Şirketin sahte fatura düzenleyicisi olmadığı, dolayısıyla bu faturalara bağlı olarak kesilen vergi cezalarının iptal edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Buna rağmen cezalar yönünden davasının

reddedildiğini ve söz konusu durumda bariz takdir hatası bulunduğunu iddia ederek adil yargılanma hakkının ve eşitlik ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

## B. Değerlendirme

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

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

30. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirilmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvuru, adil yargılanma hakkının ve eşitlik ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmüş ise de yukarıda yer verilen şikâyetlerinin özü yargılama sürecinde maddi olayın değerlendirilmesinde açık ve bariz takdir hatası yapılarak davasının reddedilmesidir. Bu itibarla başvuru ihlal iddiaları adil yargılanma hakkı kapsamındaki hakkaniyete uygun yargılanma hakkı yönünden incelenmiştir.

31. Anayasa'nın 148. maddesinin dördüncü fıkrasında, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlara ilişkin şikâyetlerin bireysel başvuruda incelenemeyeceği belirtilmiştir. Bu kapsamda ilke olarak mahkemeler önünde dava konusu yapılmış maddi olay ve olguların kanıtlanması, delillerin değerlendirilmesi, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile uyumsuzlukla ilgili varılan sonucun adil olup olmaması bireysel başvuruya konusu olamaz. Ancak bireysel başvuru kapsamındaki hak ve özgürlüklere müdahale teşkil eden, bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik içeren yorum, uygulama ve sonuçlar Anayasa Mahkemesinin denetim yetkisi kapsamındadır (*Ahmet Sağlam*, B. No: 2013/3351, 18/9/2013, § 42).

32. Adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararın değil yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı verir. Bu nedenle bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikâyetlerin incelenmesi için başvuru sürecinde haklarına saygı gösterilmediğine, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşler hakkında bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunmadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesi olduğu gibi mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da açık keyfilığe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir (*Naci Karakoç*, B. No: 2013/2767, 2/10/2013, § 22).

33. Öte yandan benzer konularda aynı derecedeki yargı mercileri arasındaki içtihat farklılıkları tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceği gibi derece mahkemeleri ile itiraz ya da temyiz mercilerinin uyumsuzluklara ilişkin olarak tarafların talepleri ve delilleri arasındaki yorum farklılıkları da tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemez (*Miras Müessesilik İnş. Taah. Reklam Paz. Bas. Yay. San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2012/1056, 16/4/2013, § 36).

34. Somut olayda derece mahkemeleri Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda ycr alan tespitleri değerlendirerek farklı sonuçlara varmış olmakla birlikte olayda farklılığın kanun hükümlerinin yorumundan kaynaklanmadığı, olguların farklı

değerlendirilmesinin söz konusu olduğu, dolayısıyla içtihat farklılığı olarak nitelendirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle derece mahkemeleri arasında K. Şirketi hakkında yapılan tespitlerin bu Şirketin gerçek bir faaliyetinin bulunmadığını göstermeye yetip yetmediği hususunda bir değerlendirme farklılığı bulunmaktadır. Bununla birlikte derece mahkemelerince ulaşılan sonuçlar birbirinden farklı olmakla birlikte- varılan sonuca hangi nedenle ulaşıldığını başvuru ve üçüncü kişiler tarafından objektif olarak anlaşılmasına imkân verecek yeterli gerekçeler sunulmaktadır.

35. Başvurucu, Şirket tarafından düzenlenen faturaların sahte olmadığına ilişkin emsal kararlar bulunmasına karşın Şirketin düzenlediği faturalar nedeniyle kesilen cezaların kaldırılmadığını iddia ederek derece mahkemelerinin kararlarında bariz takdir hatası bulunduğunu ileri sürmektedir. Başvurucu tarafından ileri sürülen iddialar, mahkemelerce delillerin değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumlanmasına ilişkin olup mahkeme karar gerekçesinde bariz takdir hatası veya açık bir keyfîlik oluşturan bir hususun da bulunmadığı dikkate alındığında ihlal iddialarının kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır.

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

## VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

B. Yargılama giderlerinin başvuru üzerinde BIRAKILMASINA 18/11/2020 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye  
Burhan ÜSTÜN

Üye  
Hicabi DURSUN

Üye  
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye  
Selahaddin MENTEŞ