Katma Değer Vergisinin İndirimi Hakkında - Anayasa Kararı

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi Kararı- 04.11.2022 Tarihli 32003 Sayılı Resmi Gazete - Katma Değer Vergisinin İndirimi Hakkında - Anayasa Kararı

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından;

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, resen tarh edilen katma değer vergisinin indirim konusu edilmesinin kabul edilmemesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 22/3/2019 tarihinde yapılmıştır. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

3. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı süresinde beyanda bulunmuştur.

III. OLAY VE OLGULAR

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

5. Başvurucu Şirket, ithalat ve ihracat işleriyle iştigal etmekledir.

6. Başvurucu Şirketin Mersin Serbest Bölgesinde bulunan şubesi üzerinden ithal ettiği emtianın gümrük kıymetlerinin düşük gösterildiği gerekçesiyle başvurucu hakkında vergi incelemesi başlatılmıştır. İnceleme sonucunda başvurucunun toplam 3.924.529,67 TL katma değer vergisini eksik beyan ettiği tespit edilerek hakkında cezalı ek katma değer vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Başvurucu söz konusu tarhiyata karşı dava açmış, davalar derdestken 3/2/2011 tarihli ve 6111

sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanun'dan yararlanan başvurucu 3.924.529,67 TL'yi 2011 yılı Mayıs, Haziran ve Temmuz aylarında vergi idaresine ödemiştir.

7. Başvurucu bu suretle ödediği 3.924.529,67 TL katma değer vergisinin 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca indirim konusu yapılması gerektiği itirazı kaydıyla 23/8/2011 tarihinde 2011 yılı Temmuz dönemi katma değer vergisi beyannamesini vermiştir. Vergi İdaresince başvurucunun itirazı kaydı kabul edilmemiştir.

8. Başvurucu itirazı kaydın kabul edilmemesi nedeniyle, tarh edilen 3.924.529,67 TL katma değer vergisinin iptali istemiyle 22/9/2011 tarihinde İstanbul 8. Vergi Mahkemesinde (Vergi Mahkemesi) dava açmıştır. Dava dilekçesinde, indirimin kabul edilmemesinin mükerrer vergilendirmeye yol açtığı ileri sürülmüştür.

9. Davalı vergi idaresinin savunma yazısında ise katma değer vergisinin ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı içinde indirim konusu yapılabileceği, bu nedenle somut olayda indirimin koşullarının oluşmadığı belirtilmiştir.

10. Vergi Mahkemesi 18/9/2012 tarihinde davayı reddetmiştir. Kararın gerekçesinde, 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesine göre mükelleflerin vergiye tabi alış işlemleri Üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin satış işlemleri Üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirebilmesi için indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura veya benzeri belgelerde gösterilmesi, bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi ve indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak koşuluyla kullanılması şartlarının bir arada bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Kararda; somut olayda katma değer vergisinin belgelerde gösterilmesi, yasal defterlere kaydedilmesi ve indirim hakkının ilgili takvim yılında kullanılması şartlarının gerçekleşmediği vurgulanmıştır.

11. Başvurucu, bu karara karşı temyiz yoluna başvurmuştur. Temyiz dilekçesinde; resen tarh edilen katma değer vergisinin indiriminin ödemenin gerçekleştiği takvim yılı içinde mümkün olması gerektiği, nitekim vergi idaresinin bu yönde mukteza ve genel tebliğlerinin bulunduğu iddia edilmiştir. Temyiz dilekçesinde, resen tarh edilen ve 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılarak ödenen katma değer vergisinin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yıl içinde

indirim konusu edilmesinin fiilen mümkün olmadığı savunulmuştur. Danıştay Dokuzuncu Dairesi 19/11/2015 tarihinde Vergi Mahkemesi kararını onamıştır. Karar düzeltme İstemi de aym Dairenin 7/12/2018 tarihli kararıyla reddedilmiştir. Nihai karar 3/3/2019 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir.

IV. İLGİLİ HUKUK

12. 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinin ilgili kısmı şöyledir "Türkiye 'de yapılan aşağıdaki işlemler kalma değer vergisine tabidir:

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı, 13. 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin ilgili kısmının olay tarihînde yürürlükte bulunan hâli 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,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

3, (Ek: 3/6/1986 - 3297/9 md) indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, İlgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme dönemimle kullanılabilir,"

14. 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir. "Tart 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

15. Anayasa Mahkemesinin 6/10/2022 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

16. Başvurucu; resen tarh edilen katma değer vergisinin kesinleştiği tarihten Önce indirim konusu yapılmasının fiilen mümkün olmadığını, resen tarh edilen verginin ödendiği 2011 Mayıs, Haziran ve Temmuz aylarından sonra indirim konusu yapılmasına müsaade edilmemesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ve mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verdiğini ileri sürmüştür. Başvurucu, ilgili mevzuat hükümleri karşısında davanın kabulü gerekirken reddedilmesi nedeniyle kanun önünde eşitlik İlkesinin ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

17. Bakanlık görüşünde; olay ve olgular değerlendirildikten sonra ilgili mevzuat bükümlerine yer verilmiş ve başvurucunun meşru beklentisinin bulunup bulunmadığı, başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olup olmadığı hususları değerlendirilirken bunların gözetilmesi Anayasa Mahkemesinin dikkatine sunulmuştur. Bakanlık görüşünde ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gönderilen belge ve görüşlerin de dikkate alınması talep edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Bakanlık aracılığıyla gönderilen yazıda, 6111 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (10) numaralı fıkrasında bu madde hükmünden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmamasının, açılmış davalardan vazgeçilmesinin ve kanun yollarına başvurulmamasının şart olduğu belirtilmiş; mükellef hakkında tesis edilen İş ve İşlemlerde vergi mevzuatına aykırılık bulunmadığı İfade edilmiştir.

18. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyanında başvuru formundaki iddialarını tekrarlamıştır.

B. Değerlendirme

19. Anayasa'nın "Mülkiyet hakki" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yaran amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet haklanın kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

20. Anayasa Mahkemesi, olayların başvurucu tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi İle bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (Tahir Canan* B. No: 2012/969,18/9/2013, § 16). Başvurucu, esas olarak yüklendiği katma değer vergisini indirim konusu yapamamaktan şikâyet etmektedir. Başvurucunun bu şikâyetinin mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiası kapsamında incelenmesi uygun görülmüştür.

21. Öte yandan başvurucu, ilgili mevzuat hükümleri karşısında davanın kabulü gerekirken reddedilmesi nedeniyle kanun önünde eşitlik ilkesinin ve tarafsız mahkemede yargılanma

hakkının ihlal edildiğini İddia etmiş İse de anılan şikâyetin karmaşık ve zorlama olduğu değerlendirilerek incelenmesine gerek görülmemiştir.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

22. 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 Varlığı

23. Somut olayda başvurucu adına ek katma değer vergisi tartı edilmiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 45; Türkiye 1$ Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014,§48).

b. Müdahalenin Varlığı ve Türü

24. Anayasa'nın 35. maddesinde bir temel hak olarak güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkı kişiye -başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla» sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma ve ondan tasarruf etme, onun ürünlerinden yararlanma olanağı verir (Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817,19/12/2013, § 32). Dolayısıyla malikin mülkünü kullanma, mülkün semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin sınırlanması mülkiyet hakkına müdahale teşkil eder (Recep Tarkan ve Afife Tarhan* ö. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 53).

25. Anayasa'nın 35. maddesi ile mülkiyet hakkına temas eden diğer hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Anayasanın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili Üç kural İhtiva ettiği görülmektedir. Buna göre Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle mülkten barışçıl yararlanma hakkına yer verilmiş; ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında, genel olarak mülkiyet hakkının hangi koşullarda sınırlanabileceği belirlenerek aynı zamanda mülkten yoksan bırakmanın şartlarının genel çerçevesi de çizilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı

kurala bağlanmak suretiyle devletin mülkiyetin kullanımım kontrol etmesine ve düzenlemesine imkân sağlanmıştır. Anayasa’nın diğer bazı maddelerinde de devlet tarafından mülkiyetin kontrolüne İmkân tanıyan özel hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin düzenlenmesi, mülkiyet hakkına müdahalenin Özel biçimleridir (Recep Tarhan ve Afife Tarhan, §§ 55-58). 26. Olayda başvurucunun yüklendiği katma değer vergisini indirim konusu etmesi kabul edilmemiştir. Katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Vergi ve benzeri yükümlülüklerin devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımım kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (Arif Songül, B. No: 2013/8324,23/2/2016, § 50).

c. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

27. 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 aylan olamaz."

28. Anayasa’nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yaran amacıyla ve kanunla sınırlandırılabileceği Öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve Özgürlüklerin sınırlandırılmasına İlişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa’nın 13, maddesinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yaran amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (Recep Tarhan ve Afife Tarhan, § 62).

I. Kanunilik

29. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt kanuna dayalı olmadır. 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; Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B, No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55; Ford Motor Company, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

30. Başvurucunun katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi; indirim konusu edilen katma değer vergisinin alış belgelerinde gösterilmesi, yasal defterlere kaydedilmesi ve indirim hakkının ilgili takvim yılında kullanılması sebeplerine dayandırılmıştır. 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, (3) numaralı fıkrasında İse indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 34. maddesinin (1) numaralı fıkrasında İse 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. Sözü edilen hükümlerin olay tarihinde yürürlükte bulunan hâline göre indirim hakkının kullanılabilmesi için İndirime konu edilecek katma değer vergisinin alış belgelerinde gösterilmesi, alış belgelerinin kanuni defterlere kaydedilmesi, ayrıca indirim hakkının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı içinde kullanılması şartlarının arandığı anlaşılmıştır.

31. Somut olayda ek tarhiyata komi katma değer vergisinin alış belgelerinde gösterilmediği ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı içinde indirime konu edilmediği tartışmasızdır. Dolayısıyla başvurucunun katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesinin kanuni dayanağının bulunduğu anlaşılmaktadır.

II. Meşru Amaç

32. Başvurucunun yüklendiği katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesinin ana sebebinin bunların alış belgelerinde gösterilmemesi olduğu anlaşılmıştır. Zira bu şarta eksikliği, indirim hakkının doğmasını önlemektedir. Buna karşılık İndirim hakkının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı İçinde kullanılması hakkın kullanılabileceği zaman sınırını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle ilk şart esasa ilişkinken ikinci şart usule İlişkindir, tik şarta gerçekleşmemesi hakkın doğmasına engel teşkil edeceğinden bu hâlde ikinci şarta tartışılmasının bir anlamı kalmayacaktır. Bu nedenle -somut olayın koşullan gözetildiğinde- sadece birinci şarta yönelik inceleme yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmiştir.

33. İndirim konusu edilecek katma değer vergisinin alış belgelerinde gösterilmesi zorunluluğu getirilmesinin amacı bunların gerçekten yüklenildiğinin ve Hazineye intikal ettiğinin tespit edilmesidir. Alış belgesinde gösterilmeyen katma değer vergisinin Hazineye İntikal etmediği açıktır. Dolayısıyla katma değer vergisinin alış belgesinde gösterilmesi Hazineye intikal ettiğini ispatlama işlevi görmektedir. Hazineye intikal ettiği ispatlanamayan bir verginin indirim konusu edilmesinin kabul edilmemesinde kamu yaran olduğu tartışmasızdır.

III. Ölçülülük

(1) Genel tikeler

34. 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 İstenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifâde etmektedir (AYM, E.2011/111, IC2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, 0015/53, 27/5/2015; EJ016/13, K.20I6/127, 22/6/2016, § 18; Mehmet Akdoğan ve diğerleri, § 38).

35. Orantılılık ilkesi gereği kişilerin mülkiyet hakkının sınırlandırılması hâlinde elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin haklan arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu adil denge, başvurucunun şahsi olarak aşın 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 göz önünde 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).

36. 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 (Zatiye Öztürk, B. No: 2014/1734,14/9/2017, § 36).

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

37. İndirim hakkından yararlanılabilmesi için indirime konu edilecek katma değer vergisinin alış belgelerinde gösterilmesi zorunluluğu getirilmesi, önceki aşamada ödenen katma değer vergisinin Hazineye intikal etmesini sağlama amacına ulaşılması yönünden elverişli bir araçtır. Öte yandan katma değer vergisinin Hazineye intikal etmesini sağlama amacına ulaşılması için bunun alış faturasında gösterilmesi zorunluluğu getirilmesinin kamu otoritelerinin takdir yetkisi kapsamında kalan bir çare olduğu değerlendirilmektedir. Buna göre asıl tartışılması gereken husus müdahalenin orantılığıdır.

38. Orantılık yönünden ise öncelikle katma değer vergisi indiriminin kabul edilmemesine karşı iddia ve savunmalarım etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının başvurucuya taranıp taranmadığı değerlendirilmelidir. Başvurucu, resen tarh edilen ve kendisinden tahsil edilen katma değer vergisini indirim konusu yapabileceği iddiasını ihtirazı kayıtla beyanname vermek suretiyle dava konusu edebilmiş; davanın reddine ilişkin karara karşı da temyiz yoluna başvurabilmiştir. Başvurucunun yargılama safhasında tüm iddia ve savunmalarım etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânına sahip olduğu anlaşılmıştır.

39. Başvurucu; resen tarh suretiyle bile olsa idareye ödediği kalma değer vergisini indirim konusu yapabilmesi gerektiğini, aksi takdirde mükerrer vergilendirmenin söz konusu olacağını ileri sürmüştür. Bu iddia karşısında 3065 sayılı Kanun'da öngörülen katma değer vergisi tahsil yönteminin irdelenmesi gerekmektedir.

40. 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 indirme hakkı elde etmektedir (Ayfer Afalmış, B. No: 2016/12198» 9/6/2020, § 62).

41. önceki aşamada ödenen katma değer vergisinin indirilebilmesinin Öngörülmesinin sebebi Hazine tarafından mükerrer vergi tahsil edilmesinin önlenmesidir. Emtianın alış belgesindeki katma değer vergisini satıcı üzerinden devlete Ödeyen mükellefin bu tutan indirim konusu yapamaması devletin aynı satış işleminden birden fazla defa katma değer vergisi tahsil etmesi sonucunu ortaya çıkarır. Bu da kanuna aykırı vergilendirme işlemi yapılmasına sebep olur. Ancak alış belgesinde katma değer vergisinin eksik gösterilmesi, eksik gösterilen tutar kadar kalma değer vergisinin Hazineye intikal etmemesine yol açar. Bu durumda, eksik gösterilen tutan mükellefin yüklenmesi de söz konusu değildir. Mükellefin yüklenmediği bir vergiyi indirim konusu yapması düşünülemez.

42. Başvurucu, resen tarh suretiyle de olsa 3.924.529,67 TL katma değer vergisi yüklendiğini belirtmektedir. Başvurucu adına 3.924.529,67 TL katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı bir vakıadır. Ancak resen tarh edilen bu tutar, indirim mekanizması bağlamında yüklenilen katma değer vergisi değildir. İndirim sisteminde yüklenilen katma değer vergisi kavramı ticari İşlemler zincirinde bir önceki aşamadaki satıcıya Ödenen katma değer vergisini ifade etmektedir. Malı ithal eden kişi yönünden Türkiye'deki tedavül sürecini ilk başlatan, kişinin kendisi olduğu için ithalden doğan vergiyi de doğrudan kendisi ödemektedir. Bu sebeple malı ithal eden kişi bakımından yüklenilen katma değer vergisi kavramı ithalat sırasında devlete ödediği katma değer vergisini anlatmaktadır. Başvurucunun eksik beyan ettiği katma değer vergisi devlete ödenmediğinden indirime konu edilebilecek katma değer vergisinin varlığından söz edilemez.

43. Kuşkusuz başvurucu kendi beyanıyla olmasa bile 3.924.529,67 TL katma değer vergisini ödemek durumunda kalmıştır. Ancak başvurucunun Ödediği bu tutar ithal edilen emtianın fiyatına eklenmemiş, dolayısıyla ticari işlemler zincirinin sonraki aşamalarına yansıtılmamıştır. İndirim hakkının kabul edilmesinin sebebinin devletin mükerrer katma değer vergisi tahsil edilmesini önlenmesi olduğu gözetildiğinde malın fiyatına yansıtılmayan katma değer vergisinin mükerreren tahsil edilmesi riski bulunmamaktadır. Aksine emtianın fiyatına yansıtılmayan ve vergi incelemesi sonucu ortaya çıkarılan 3.924.529,67 TL katma değer vergisinin indirim konusu yapılması devletin gerçekte bu vergiyi hiç tahsil etmemesi sonucunu doğuracaktır.

44. Başvurucunun indirim talebinin kabul edilmemesinin 3.924.529,67 TL katma değer vergisinin nihai olarak başvurucunun yüklenmesi neticesini ortaya çıkardığı inkâr edilemez bir gerçektir. Ancak bu vergiye nihai olarak katlanmasına başvurucunun kendi fiili sebep olmuştur. Başvurucu,

emtianın gümrük kıymetim düşük göstermek suretiyle eksik tutarın sonraki aşamalara yansıtılmasını önlemiştir. Başvurucunun kendi kusurlu fiilinin sonucu olarak 3.924.529,67 TL katma değer vergisine nihai olarak katlanması makul karşılanmalıdır. Özellikle 3605 sayılı Kanunun 29. ve 34. maddeleriindeki düzenlemelerin net ve açık olduğu gözetildiğinde başvurucunun hukuka aykırı fiilinin sonuçlarım öngörebilecek durumda olduğu anlaşılmıştır.

45. Bu durumda başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin içerdiği kamu yaran amacı ile karşılaştırıldığında ve Özellikle somut olayda ithal edilen emtianın gümrük kıymetinin düşük gösterildiğine ilişkin bir ihtilafın da bulunmadığı dikkate alındığında başvurucuya şahsi olarak aşın bir külfet yüklenmediği değerlendirilmiştir. Dolayısıyla başvurucunun mülkiyet hakkı ile kamu yaran arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı ve müdahalenin ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

46. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alman 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 6/10/2022 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Resmi Yazının Orjinal Nüshası İçin Link'e Tıklayınız. Adalet Bakanlığı İçin Link'e Tıklayınız.