

TÜRK MİLLETİ ADINA
YARGITAY KARARI

Esas No : 2015/2798
Karar No : 2015/8511
Tebliğname No : 11 - 2012/236233
İNCELENEN KARARIN;
MAHKEMESİ

TARİHİ : 30/04/2012
NUMARASI : 2011/119 (E) ve 2012/431 (K)
SANIKLAR : Soner Gedik, Mehmet Ali Yalçındağ, Aydın Doğan, İmre Barmanbek, Mehmet Erol Çamur
KATILAN : Maliye Bakanlığı
SUÇ : 213 Sayılı Kanuna Aykırılık
SUÇ TARİHİ : 26/04/2008
HÜKÜM : Beraat
TEMYİZ EDEN : Katılan vekili
TEBLİĞNAMEDEKİ DÜŞÜNCE : Bozma

Yerel Mahkemece verilen hükümler temyiz edilmekle; başvurunun süresi, kararın niteliği ve suç tarihine göre dosya incelendi, gereği görüşülüp düşünüldü:

Temyiz isteğinin reddi nedenleri bulunmadığından işin esasına geçildi.

Vicdani kanının oluştuğu duruşma sürecini yansıtan tutanaklar, belgeler ve gerekçe içeriğine göre yapılan incelemede;

Türk Vergi Hukuku sisteminde “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” ile sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerine ilişkin temel ilkelerin irdelenmesi uyumsuzluğun çözümünde önem taşımaktadır. Bu bağlamda olmak üzere;

Türk Vergi Hukuku Sisteminde vergilendirme düzenini bozucu ve vergi kaçırma amacına yönelik her türlü suistimaller ile hakkın kötüye kullanılmasını önleme gayesine ilişkin olarak “özün biçime önceliği ilkesi” adıyla ifade edilebilecek “genel suistimali önleyici düzenleme” Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 3/B maddesinde yer almaktadır (ATEŞ, Leyla: Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara 2011, s. 33-34). “Vergi Usul Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı maddede yer alan bu norma göre “vergilendirmede vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”. VUK’nda kabul edilen bu norm, bir anlamda ceza muhakemesi hukukundaki “maddi gerçeğin araştırılması” ilkesinin vergi hukukuna uyarlanmasıdır. VUK’nda yer verilen bu kuralın bir gereği olarak, mükelleflerin ticari ilişki ve muamelelerine ait kayıtları tevsik eden faturaların, VUK’nun 230 ve 231. maddesinde öngörülen şekli şartları taşıması yanında gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının saptanması özel bir önem arz etmektedir. VUK’nun 359/b maddesinde (ve aynı şekilde 5728 sayılı Kanun değişikliği öncesi 359/b-1 maddesinde) gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge “sahte belge” olarak kabul edilmiştir. Kanun koyucu “sahte” olarak nitelediği bu belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen “sahte olarak düzenleme” veya “bu belgeleri kullanma” şeklindeki seçimlik hareketleri de suç olarak tanımlayarak cezai yaptırıma bağlamıştır. Suçun oluşması bakımından düzenlenen veya kullanılan belgenin vergisel işlemlerde kullanılacak bir belge olması gereklidir (ERMAN, Sahir: Vergi Suçları, İstanbul 1988, s. 51).

Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde, vergi incelemelerinin amacının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Bu amaç, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılması ile sağlanır. Kanun’un 3. maddesine göre ise, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla

ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Ancak iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Öte yandan, VUK’nda suç olarak tanımlanan fiillere ilişkin uyuşmazlıklarda ceza muhakemesi hukukunun “maddi gerçeği araştırma ilkesi” ile “kuşkudan sanık yararlanır ilkesinin” de uygulanacağı tartışmasızdır.

Türk Vergi Hukuku Sisteminde vergilendirme düzenini bozucu ve vergi kaçırma amacına yönelik her türlü suistimaller ile hakkın kötüye kullanılmasını önleme gayesine ilişkin olarak “özel suistimali önleyici düzenlemeye” ise VUK’nda “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının yasaklanması” ilkesiyle yer verilmiştir (ATEŞ, s. 34-51).

Ülkemizde (mülga) 5949 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde “örtülü kazanç dağıtımı” terimiyle ifade edilen düzenlemede ve benzer şekilde yürürlükteki 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun da (KVK) 12 ile 13. maddelerinde uluslararası düzenlemelere uygun olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin kapsamlı normlar kabul edilerek “transfer fiyatlarını manipüle etmek suretiyle ilişkili kişiler aracılığıyla vergi kaçırma fiilleri” yasaklanmıştır (ATEŞ, s. 6, 66-67). KVK 11/1. maddesinde “örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği” kuralını benimsemiştir. Kanun’un 13. maddesinde ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımına ilişkin kapsamlı ilkelere yer verilmiştir. Anılan maddeye göre;

“(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır” (KVK md. 13/1-2).

Ülkemizde off-shore (anakaranın dışında kabul edilen) şirketlerin kuruluşuna 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile izin verilmiştir. Öte yandan mevzuatımızda Türk şirketlerinin yabancı ülkelerin anakarası dışında (off-shore) şirket kurmalarını ya da Türk şirketlerinin bu şirketlerle ticaret yapmalarını yasaklayan bir düzenleme mevcut olmamakla birlikte anılan şirketlerle ticari ilişki, KVK kapsamında sıkı şartlara tabi tutulmuştur.

Off-shore şirketlerle gerçekleştirilen ticari işlemlere dair düzenlenen kayıt ve belgelerin VUK kapsamında hukuka uygun kabul edilmeleri için gerekli ilk ölçüt “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine uygun olmaları” bir başka deyişle gerçek bir mal alım-satımına veya hizmet ifasına dayanmaları zorunluluğudur. Aksi durum yani gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge, VUK’na göre “sahte belge” olarak kabul edilerek; bunları düzenleme veya kullanma seçimlik hareketleri ise cezai yaptırıma bağlanmıştır. Öte yandan off-shore şirketlerin ilişkili kişilerle (KVK md. 13/2) ticari ilişkide bulunması durumunda; belirtilen ilk ölçütün sağlanması şartıyla “tespit edilen bedel veya fiyatın emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmiş olması” zorunluluğu da (KVK md. 11/1. ve 13.) VUK’na uygunluk bakımından ikinci ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır. Aksi durum, transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılıp “ilişkili kişiler aracılığıyla vergi kaçırma fiili” kabul edilerek KVK’nun 11/1. maddesi kapsamında yasaklanmıştır.

Açıklanan yasal dayanaklar ve ceza muhakemesi hukukuna ilişkin temel ilkeler çerçevesinde, bir off-shore şirketinin gerçekleştirdiği ileri sürülen ticari işlemlerin doğru ve hukuka uygun olarak değerlendirilebilmesi için; kanunilik incelemesi yapılarak somut uyuşmazlığa konu oluşturan ticari ilişkinin meşruiyet temelleri araştırılmalıdır. Bu anlamda off-shore şirketlerinin somut

ticari ilişkide yerine getirdiği fonksiyonlar; taşıdığı sorumluluklar; yüklendiği görevler; tasarruf edilen maliyetler dikkate alınmalıdır. Böylelikle off-shore şirket ile alıcı olarak adına fatura veya belge düzenlenen şirket arasında gerçek bir ticari ilişkinin varlığı yani vergiyi doğuran olayın gerçekte mevcut olup olmadığı belirlenmelidir.

Somut uyuşmazlıkta dosyadaki tüm bilgi ve belgeler incelendiğinde;

A- Sanıklardan Mehmet Ali Yalçındağ, Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş.'de (Işıl A.Ş. olarak anılacaktır) yönetim kurulu başkanı, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmanbek ise aynı şirketin yönetim kurulu üyesi olarak görev yapmaktadır.

Sanıklardan Aydın Doğan, Doğan Dış Ticaret A.Ş.'de (Doğan A.Ş. olarak anılacaktır) yönetim kurulu başkanı, Mehmet Ali Yalçındağ, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmanbek ise aynı şirketin yönetim kurulu üyesi olarak görev yapmaktadır.

Işıl A.Ş. ve Doğan A.Ş., Doğan Yayın Holding A.Ş. (Doğan Grubu olarak anılacaktır) bünyesinde yer almakta olup; idareleri, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan bu grubun kontrolünde yer almaktadırlar.

Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur (md. 365, 6762 sayılı mülga TTK md. 317). Kanuni temsilciler arasında görev bölümü yapılmış ise vergi kanunları kapsamında cezai sorumluluğun tespitinde mevcut işbölümü esas alınarak, suç oluşturan fiilin hangi temsilcinin görev alanına girdiği belirlenmelidir. Suç oluşturan fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunan temsilcilerin cezai sorumluluğu asıldır (YİĞİT, Uğur: Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2004, s. 96-99; ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2013, s. 369). Nitekim VUK, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği ilkesini getirmiştir (md. 10/1). VUK'nun 359. maddesinde yazılı kaçakçılık fiillerinin işlenmesi halinde ise, bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacaktır (VUK md. 333/3).

Doğan Yayın Holding A.Ş. temel olarak yayıncılık ve matbaacılık sektörlerinde faaliyet göstermekte olup, 2006 yılına kadar Doğan grubu bünyesindeki şirketlerin gazete kağıdı ve diğer sarf malzemesi ihtiyacı Doğan Dış Tic. A.Ş. tarafından karşılanmıştır. 2006 Yılından itibaren Doğan grubu bünyesindeki şirketlerin gazete kağıdı ihtiyacının karşılanması amacıyla Işıl A.Ş. ile bu şirketin % 96.69 oranında ortağı olan Doğan Dış Ticaret A.Ş. arasında yeniden yapılanmaya gidildiği; bu çerçevede Doğan A.Ş.'den sadece mümessili olduğu Stora Enso'dan kağıt alımı yapılmasına; bu firma dışındaki diğer kağıt üreticilerinden yapılacak gazete kağıdı alımının ise Işıl A.Ş. tarafından yapılmasına karar verildiği anlaşılmaktadır. Bir diğer anlatımla 2006 yılına kadar sadece Doğan Dış Ticaret A.Ş. tarafından gerçekleştirilen ithalat süreci; bu yıldan sonra iki ayrı şirket yani Işıl A.Ş. ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. üzerinden gerçekleştirilmiştir. Aynı adreste, aynı sayıda ve nitelikte personelle faaliyetini sürdüren her iki firmanın ithalat faaliyetinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bu bağlamda Doğan A.Ş.'de istihdam edilen yaklaşık 40 personelden bir kısmının Işıl A.Ş.'ye devredildiği; ancak Doğan A.Ş.'nin mümessillik faaliyetlerinde istihdam edilen personeli dışında gerek Işıl A.Ş. gerekse Doğan A.Ş. tarafından istihdam edilenlerin şirket bağlamında herhangi bir ayırım yapılmaksızın her iki şirketin faaliyetlerinin yürütülmesinde çalışmaya devam ettikleri açıklanmıştır. Işıl A.Ş. ile bu şirketin % 96.69 oranında ortağı olan Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin belirtilen hisse yapısı ve söz edilen personelin iki firmanın işlerini de yürüttüğü tespiti göz önünde bulundurulduğunda bu iki şirketin işlerinin fiili olarak birlikte yürütüldüğü anlaşılmaktadır.

Mükellef kurum Işıl A.Ş., Ocak - Nisan 2007 döneminde gazete kağıdı ithalatına ilişkin ithalat faturalarını vergi cenneti (off-shore) ülkeler olarak bilinen British Virgin Adaları ile Channel Adalarında kurulan Sortal Trading (Sortal olarak anılacaktır) ve Shawcliff Trading Ltd. (Shawcliff olarak anılacaktır) isimli iki firmadan yaptığını beyan ederek bu firmalarca düzenlenen faturaları ticari defterlerine gider olarak kaydetmiştir. Halbuki Işıl A.Ş.'nin gazete kağıdı ithalatını gerçekte doğrudan yurtdışı üretici firmalar olan Abitibi Cons. Inc., Bowater Inc., Norske Skog, Holmen, Volga, Solikamsk'dan ya da ticaret firmaları olan Korab Int. AB, Shelton Forestry ve Grafton Pulp and Paper gibi firmalardan yaptığı belirlenmiştir. Işıl A.Ş.'nin bu şekildeki hileli işlemlerle 2007 yılında gazete kağıdını Sortal firmasından % 2.642 ve Shawcliff firmasından ise % 3.069 oranında daha yüksek birim fiatlardan aldığı, sonuçta kurumlar vergisi matrahını 2.196.486.50 TL tutarında eksik beyan

ettiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurum Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin ise, gerçekte yurtdışı üretici ve ticaret firmalarından ithal ettiği kağıt, sarf malzemeleri ve filmaşın mallarını off-shore ülkelerde kurulu olan Sortal ve Shawcliff isimli ilişkili şirketlerden ithal etmiş gibi beyan edip; bu iki firma tarafından düzenlenen sahte faturaları ticari defterlerine gider olarak kaydederek maliyetlerini gerçeğe aykırı olarak yükselttiği, böylelikle 2007 yılı kurumlar vergisi matrahını 1.385.192.53 TL tutarında eksik beyan ettiği belirlenmiştir.

Sortal Ltd.'in 12.04.1999 tarihinde kurulduğu ve sanık İmre Barmanbek'in bu firmanın yönetim kurulu üyesi olduğu; firmanın Doğan Yayın Holding A.Ş. yönetim kurulu başkanı sanık Aydın Doğan'ın kontrolünde bulunduğu anlaşılmıştır.

Shawcliff Ltd.'in ise 06.08.1999 tarihinde kurulduğu, sanık İmre Barmanbek'in yönetim kurulu üyesi olduğu, firmanın Doğan Yayın Holding A.Ş. yönetim kurulu başkanı sanık Aydın Doğan'ın kontrolünde olduğu anlaşılmıştır.

Söz edilen Sortal ve Shawcliff Ltd. isimli iki off-shore şirketin herhangi bir çalışanı ve müstemilatının bulunmadığı; bu itibarla bu firmanın ticari işlerinin de yine aynı grubun kontrolünde olan Falcon isimli Malta'da kurulu firma tarafından takip edildiği belirlenmiştir. Falcon firmasının yöneticileri ise, Şener Mustaoğlu, Hanzade Vasfiye Doğan ve sanık İmre Barmanbek'dir. Falcon adına Doğan Dış Ticaret A.Ş. personeli Şener Mustaoğlu imzasıyla İngiltere Sanayi ve Ticaret Bakanlığına sunulan yazıda Sortal ve Shawcliff firmalarının günlük ticari işlemlerinin gerçekleştirilmesi konusunda Şener Mustaoğlu ile Sırrı Topçu'nun yetkilendirildiği ve bu şirketlere ilişkin hizmetler Warren Trustees Ltd. tarafından sağlandığı için Her iki şirketin personel ihtiyacının bulunmadığı belirtilmiştir. Söz edilen Warren firmasının ise Shawcliff'in ortaklarından olduğu bilinmektedir. İngiltere makamlarından edinilen bilgiler, Falcon adlı firmanın Doğan Grubu bünyesinde bulunduğu, bu şirketin tek faaliyetinin diğer grup şirketlerine (Sortal, Shawcliff ve Lysa Investment Ltd.) hizmet sağlamak olduğu, bu firmanın belgelerinin firmanın Londra'daki ofisinde tutulduğu yönünde ciddi kuşkuvarın bulunduğu, Luxemburg merkezli Born Investment S.A.'nın şirketin tüm hisselerine sahip olup, Born S.A.'nın ise Aydın Doğan'ın kontrolünde olan Falcon Enterprises Ltd.'in kontrolünde bulunduğu yönündedir. Belirtilen yönetim ve ortaklık yapıları irdelendiğinde ve sanıkların da anılan firmaların Doğan Grubu'nun off-shore şirketi olduğuna dair savunmalarıyla birlikte değerlendirildiğinde; mükellef kurumlar Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. ticari ilişkide olduğu ileri sürülen tüm bu yabancı şirketlerin, idaresi, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak Işıl A.Ş. , Doğan Dış Ticaret A.Ş. ve Doğan Yayın Holding A.Ş. ile doğrudan bağı bulunduğu ve anılan grubun nüfuzu, kontrolü ve yönetiminde şirketler olduğu anlaşılmaktadır. Bu itibarla anılan Sortal, Shawcliff ve Falcon adlı firmaların KVK'nun 13/2. maddesi kapsamında "ilişkili kişi" olarak kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş., 2007 yılında ithal ettikleri kağıt ve sarf malzemelerinin tamamına yakın kısmını kendi firmalarının en büyük hissedarı olan Doğan Yayın Holding A.Ş. bünyesindeki gazete ve dergi firmalarına; filmaşın mallarını ise aynı grubun bünyesindeki Çelik Halat A.Ş.'ye satmıştır. Bu sebeple de Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. ile alıcı firmaların da KVK anlamında "ilişkili kişi" oldukları kabul edilmektedir. Bu itibarla, ilişkili kişilerle yürütülen ticari faaliyetlere ilişkin olarak tespit edilen bedel veya fiyatın emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi zorunluluğu bulunduğu da kuşkusuzdur (KVK md. 11/1. ve 13.).

B - VUK'nun 3/B maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu bağlamda, aynı grup bünyesinde yer alıp ilişkili kişi olduğu belirlenen Sortal ve Shawcliff Ltd. ile Işıl A.Ş. ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. arasında gerçekleştirildiği ileri sürülen ticari işlemlere dair düzenlenen kayıt ve belgelerin VUK kapsamında hukuka uygun kabul edilmeleri için bulunması zorunlu olan ilk ölçüt "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine uygun olmaları gereği" bir başka deyişle gerçek bir mal alım-satımını veya hizmet ifasını yansıtmaları zorunluluğudur. Bu itibarla, Sortal ve Shawcliff adlı off-shore şirketlerinin somut olayda yerine getirdiği fonksiyonlar; taşıdığı sorumluluklar; yüklendiği görevler ve (varsa) tasarruf edilen maliyetler irdelenecektir. Böylelikle anılan off-shore şirketler ile adına fatura veya belge düzenlenen mükellef kurumlar arasında gerçek bir ticari ilişkinin varlığı yani vergiyi doğuran olayın gerçekte mevcut olup olmadığı belirlenmelidir. Bu kapsamda olmak üzere;

1 - Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin temel faaliyet konuları, aynı grup bünyesindeki

Hürriyet Gazetecilik A.Ş. ile Doğan Gazetecilik A.Ş. gibi yayın firmalarına kağıt, karton ve matbaa malzemeleri ürünleri, Çelik Halat ve Tel Sanayi A.Ş.'ye ise filmaşın ithalatını yapmak olup; satışlarında % 1 ila % 5 arasında değişen kar marjı ve/ veya komisyon geliri elde etmektedir.

Doğan Dış Tic. A.Ş. Almanya menşeli Ispat Hamburg Stahl Werke GmbH (yeni ünvanı Mittal Steel Hamburg GmbH) adlı firmanın Türkiye mümessilliğini yapmaktadır. Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin mal ithal ettiği alanda Dünyanın söz edilen önemli üretici firmanın bizatihi Türkiye mümessili olduğu halde, malları doğrudan bu üretici firmadan almak yerine ilişkili kişi konumunda bulunan Sortal ve Shawcliff Ltd. isimli off-shore şirketleri aracı kılmak suretiyle ancak gerçekte yine aynı üretici ve ticaret firmalarına dayanan ithalat işlemini gerçekleştirdiğini beyan ederek belirtilen off-shore Firmalarca düzenlenen faturaları ticari defterlerine kaydetmiştir.

Işıl A.Ş'nin bu şekildeki işlemlerle 2007 yılında örneğin gazete kağıdını Sortal firmasından % 2.642 ve Shawcliff firmasından ise % 3.069 oranında daha yüksek birim fiatlardan aldığı belirlenmiş olup; bu şekildeki ticari faaliyetler ticari icaplara uygunluk göstermemektedir. Öte yandan belirtilen şekilde ithalat yapıldığı beyan edilmek suretiyle alım maliyetlerinin yüksek gösterilerek vergi matrahının düşük beyan edildiği, bu anlamda 2007 yılı için 2.196.486.50 TL'nin eksik beyan edilen tutar olarak mükellef kurumun vergi matrahına ilave edilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin ise aynı şekildeki işlemlerle kurumlar vergisini matrahını 1.385.192.53 TL eksik beyan ettiği belirlenmiştir. Bu itibarla mükellef kurumların daha düşük fiatlarla mal alma imkanı olduğu halde daha yüksek fiatlarla mal ithal etmek şeklinde yürüttüğü ileri sürülen ticari faaliyet, iktisadi icaplara da uygun değildir.

2- Mükellef kurumlar Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. yurtdışı ticaret ve üretici firmalarından doğrudan Türkiye teslimli şekilde mal ithal etmiş; ithalat işlemlerine ilişkin faaliyetler, yazışmalar doğrudan bu iki şirketin İstanbul'daki bürosundan bu şirketlerin personeline yürütülmüştür. Yani gerçekte (fiilen) mükellef kurumlar Işıl ve Doğan A.Ş. tarafından gerçekleştirilen ithalat işlemlerinde faturalar yurtdışı üretici veya ticaret firmaları tarafından off-shore firmalar olan Sortal ve Shawcliff Ltd'e düzenlenmiştir. Sortal ve Shawcliff Ltd ise bu faturaların içeriğini aynı gün veya birkaç gün sonraki tarihlerde bu defa mükellef kurumlara fatura etmiştir. Sortal ve Shawcliff Ltd'in söz edilen alım ve satım faturaları cins ve miktara ilişkin olarak aynı açıklamaları içermekte olup; aradaki tek fark malların ton/adet başına birim fiatlarıdır. Öte yandan Doğan Dış Ticaret A.Ş. çalışanlarından Seda Baykara ve Neylin Kılıç, sözde Sortal ve Shawcliff Ltd tarafından yapılan ithalat işlemlerine ilişkin olarak üretici firma Stora Enso ile doğrudan yazışmalar yapmış olup; yazışma içeriğinden Sortal tarafından satın alınacak malların fiatının mükellef kurum ile üretici firmalar arasında doğrudan belirlendiği ve ithalat işleminin fiilen mükellef kurum tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır. Yine Doğan A.Ş.'nin doğrudan kağıt alımı yaptığı Stora Enso, Perlen Papier AG ve Agfa Graphics NV tarafından Sortal ve/ veya Shawcliff adına düzenlenen faturalar faks ve/ veya kargo yoluyla normalde hiçbir ilgisi gözükmemesine rağmen Doğan Dış Tic. A.Ş.'ye mükellef kuruma gönderilmiştir.

Mükellef kurumlar gazete kağıdı alımı yaptığı İsveç menşeli Korimpeks AB'den (Korab International AB) doğrudan Türkiye teslimli olarak yaptığı ithalata ilişkin tüm işlemleri bizzat kendileri yaptığı halde bu ticari faaliyete ilişkin faturaları Sortal ve Fairworld adlı firmalar adına düzenlettirdiği, bu firmalarca yapılacak ödemelerin Doğan Yayın Holding A.Ş. tarafından garanti edildiği belirlenmiştir. Böyle bir işlem iktisadi ve ticari gereklere uygun değildir. Bu itibarla, Sortal ve Shawcliff tarafından gerçekleştirildiği ileri sürülen ticari işlemlerde anılan off-shore firmaların somut ticari ilişkide yerine getirdiği bir fonksiyon ve yüklendiği görev bulunmadığı anlaşılmaktadır.

3- Mükellef kurumlar, Sortal ve Shawcliff adına peşin ödeme kaydı yaptığı ithal edilen malların bedelini gerçekte yurtdışı üretici ve ticaret firmalarına vadeli olarak ödemiştir. Böylelikle gerçekte en az iki ay ile altı ay arasında vadeli olarak alınan bir malın bedeli off-shore firmalara peşin olarak ödenmek suretiyle ithalat bedelleri vadelerinden çok daha önce yurtdışına çıkarılarak mükellef kurumlar yönünden finansman maliyetinin artmasına yol açılmıştır. Bu şekilde bir ticari faaliyetin iktisadi icaplara uygun olmadığı kuşkusuzdur.

4- Sortal ve Shawcliff adına düzenlenen fatura bedellerinin ödenmesine ilişkin olarak yurtdışı üretici veya ticaret firmalarına mükellef kurumların en büyük ortağı olan Doğan Yayın Holding A.Ş. tarafından teminat verilmiştir. Bu itibarla mükellef kurumların mal aldığını iddia ettiği off-shore firmaların gerçekleştirdiğini ileri sürdüğü ithalat ve alım işlemlerine kefalet vermesi, yani alıcı

grubun satıcıya ait riskleri üstlenmesi iktisadi ve ticari icaplara uygun değildir.

5- Mükellef kurumların 2007 hesap dönemlerinde ithal ettiği kağıt, sarf malzemeleri ve filmaşın mallarına ilişkin konşimento (yükleme belgesi-bill of lading), dolaşım belgesi, TIR karnesi, fatura detay listesi, hareket sertifikası gibi belgeler malların üreticisi, taşıyıcısı ve satıcısı yurtdışı firmalar tarafından doğrudan mükellef kurumlar adına düzenlenmiştir. Belirtilen ithale ilişkin belgelerin malları sattığı ileri sürülen Sortal ve Shawcliff tarafından düzenlenmeyip; doğrudan orjin üretici ve diğer firmalar tarafından hem de mükellef kurum (nihai alıcı) adına düzenlenmiş oluşu teknik ve ticari icaplara uygun değildir.

6- Sortal ve Shawcliff veya bunlar adına Falcon tarafından düzenlenmesi gerekli faturaların, bu firmaların kurulu bulunduğu yerde değilde başka bir yerde yani mükellef kurumların işyerinde ve mükellef kurum personeline düzenlenmesi; yukarıda (2) numaralı kısımda açıklanan diğer tespitlerle birlikte irdelendiğinde iktisadi icaplara da uygun değildir. Nitekim Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin 2008 yılına kadar çalışanı olan ve son dönemlerinde ithalat müdürlüğünü yürüten Eylem Gül beyanında, Mehmet Ali Yalçındağ gibi yöneticiler tarafından alımlara ilişkin kararların verildiğini, mal ithaline ilişkin işlemlerin tamamıyla mükellef kurumca doğrudan yurtdışı üretici ve ticaret firmalarından gerçekleştirildiğini, Sortal ve Shawcliff adına düzenlenen faturaların posta veya mail yolu ile mükellef kuruma gönderildiğini, kendilerinin de bu faturalara göre Sortal ve Shawcliff firmalarının adı altında Doğan A.Ş.'nin işyerinde ithalat faturalarının mükellef kurum çalışanlarınca düzenlendiğini, ifade etmiştir. İthalat dosyalarındaki yazışmalarla da bu beyan doğrulanmıştır. Bu itibarla, adı geçen kişinin vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan beyanının delil olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, mükellef kurumlar Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin yurtdışı üretici ve ticaret firmalarından gerçekte doğrudan alımını yaptığı gazete kağıdı, kağıt ve karton ürünleri, sarf malzemeleri ve filmaşın mallarının ilk aşamasından son aşamasına kadar olan tüm ithal işlemlerini bizzat ve doğrudan takip ettiği; bu işlemleri kendi çalışanları vasıtasıyla gerçekleştirdiği halde bu alımları Sortal ve Shawcliff adlı ilişkili şirketlerden mal satın almış gibi düzenlenen faturaları kullanarak daha yüksek birim fiatlardan mal alışı şeklinde ticari defterlerine kaydettikleri belirlenmiştir. Böylelikle bu iki off-shore firma tarafından düzenlenen birden fazla faturaları ticari defterlerine gider olarak kaydederek kullanmak suretiyle mükellef şirketlerin alım maliyetlerini gerçeğe aykırı olarak yükselten Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin yöneticileri olan sanıkların 2007 yılı kurumlar vergisi matrahını 1.385.192.53 TL tutarında; Işıl A.Ş.'nin yöneticileri olan sanıkların ise vergi matrahını 2.196.486.50 TL tutarında eksik beyan ettiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurumların en büyük ortağı olan Doğan Yayın Holding A.Ş. tarafından anılan off-shore şirketlerin gerçekleştirdiğini ileri sürdüğü ithalat ve alım işlemlerine kefalet verilerek bu firmaların ticari riskleri üstlenilmiş ve yine gerçekte vadeli alınan mal bedellerini anılan off-shore firmalara peşin olarak ödemek suretiyle mükellef kurumlar aleyhine ilave finansman maliyeti oluşmasına da yol açılmıştır. Belirtilen şekilde bir ticari ilişki, iktisadi icaplara, ticari icaplara ve teknik icaplara uygun değildir. Bu itibarla, Sortal ve Shawcliff adlı ilişkili off-shore şirketler ile Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. arasında varlığı ileri sürülen ticari işlemlerin meşruiyet temelleri bulunmamaktadır. Diğer taraftan, gerçekleştiği ileri sürülen (uyuşmazlığa dayanak oluşturan) ticari ilişkide adı geçen ilişkili off-shore şirketlerinin yerine getirdikleri herhangi bir fonksiyon; taşıdıkları sorumluluk; yüklendikleri görev veya tasarruf edilen maliyetin bulunmadığı da anlaşılmaktadır.

Böylelikle, söz edilen off-shore şirketler ile adına fatura veya belge düzenlenen mükellef kurumlar Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. arasında gerçek bir ticari ilişkinin mevcut olmadığı yani vergiyi doğuran olayın gerçekte mevcut bulunmadığı" sonucuna varılmakla; sanıkların yöneticisi oldukları Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş. adına düzenlenerek bu şirketlerin ticari defterlerine gider olarak kaydedilen faturaların da gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenmesi sebebiyle VUK'nun 3/B, 359/b ve mülga 359/b-1. maddesi anlamında "sahte belge" olarak kabulü gerekmektedir.

Mükellef kurumlar Işıl A.Ş ve Doğan Dış Ticaret A.Ş.'nin ilişkili off-shore şirketlerle gerçekleştirdiği ileri sürülen ticari işlemlere dair kullanılan faturaların gerçek bir vergiyi doğuran olaya dayanmadıkları, böylelikle "sahte belge" niteliğinde oldukları belirlenmekle; ileri sürülen alımlara dair "tespit edilen bedel veya fiyatın emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmiş olması" ölçütünün somut uyuşmazlıkta ayrıca irdelenmesine gerek görülmemiştir.

Açıklanan sebeplerle;

Bu belge 5070 sayılı Yasa hükümlerine göre elektronik olarak imzalanmıştır.

1-Mükellef kurum Işıl A.Ş.'de yönetim kurulu başkanı ve üyeleri olarak görev yapan sanıklar Mehmet Ali Yalçındağ, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmanbek'in yine mükellef kurum Doğan Dış Ticaret A.Ş.'de yönetim kurulu başkanı ve üyesi olarak görev yapan sanıklar Aydın Doğan, Mehmet Ali Yalçındağ, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmanbek'in; VUK'na göre suç oluşturan, gerçek bir vergiyi doğuran olaya dayanmayan belgeleri (sahte belgeleri) kullanmak fiillerinin ayrıntılarını bilmekle ve bu fiillerin oluşumuna aktif katkı sağlamakla; anılan şirketlerin yöneticileri olarak cezai sorumlulukları asıldır. Adı geçen sanıkların böylelikle atılı birden fazla sahte belgeleri (faturaları) yönetici oldukları şirketlerin ticari defterlerine kaydederek bilerek kullanmak hareketiyle gerçekleştirdikleri fiillerinin; VUK'nun 5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesi yürürlükte olan 359/b-1. maddesinde ve halen yürürlükteki 359/b maddesindeki suçu görev aldıkları her şirket yönünden ayrı suç olmak üzere ve zincirleme şekilde oluşturduğu hususu dosya kapsamındaki tüm delillerle sübuta erdiği halde yerinde görülmeyen gerekçeyle yazılı şekilde hükümler kurulması,

2-Suçta konu faturaların 2007 yılına ilişkin kurumlar vergisi bildiriminde kullanılması karşısında 2007 takvim yılı için suç tarihinin takip eden yılın Nisan ayının 26.günü olduğu gözetilmeden suç tarihinin 26.04.2008 yerine gerekçeli karar başlığında "2007" olarak belirtilmesi,

Kanuna aykırı ve katılan vekilinin temyiz nedenleri yerinde görüldüğünden tebliğnameye uygun olarak HÜKÜMLERİN BOZULMASINA, yargılamanın bozma öncesi aşamadan başlayarak sürdürülüp sonuçlandırılmak üzere dosyanın mahkemesine gönderilmesine, 10.12.2015 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

Başkan V.
M. S. GÜNEY

Üye
İ. KÖSE
(M)

Üye
H. UĞUR
(M)

Üye
Dr. İ. BAŞTÜRK

Üye
S. ÖZTEMİZ

Karşılaştırıldı: E.O

MUHALEFET ŞERHİ

Daire çoğunluğu ile aramızdaki görüş farklılığı, sanıkların yönetim kurulu başkanı ve üyeleri oldukları "Doğan Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş ile Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş adına 2007 takvim yılında sahte fatura düzenleyip kullandıkları iddiasıyla haklarında açılan kamu davasında;

23/02/2011 tarihli iddianamede İstanbul adresinde faaliyet gösteren Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş.'nin, gazete kağıdı ithalatı ve dahili ticaret faaliyetinde bulunduğu, şirketin yönetim kurulu başkanının Mehmet Ali Yalçındağ, yönetim kurulu üyelerinin Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmanbek olduğu, mükellef kurumun 2007 yılı hesap dönemi kanuni defter ve belgeleri üzerinde Sortal Trading Company Ltd.(Sortal) ve Shawcliff Trading Company Ltd.(Shawcliff) isimli firmalardan mal ithalatlarına ilişkin olarak kısa vergi incelemesi yapılması sonucunda düzenlenen raporda; sanıkların yetkilisi oldukları Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş'nin 2007 yılı hesap döneminde gazete kağıdı ithalatını doğrudan yurtdışı üretici ve ticaret firmaları ile yaptığı ancak söz konusu gazete kağıdı ithalatını Off Shore ülkeler olan British Virgin adaları ile Charnel adalarında kurulan Sortal Trading Company Ltd.(Sortal) ve Shawcliff Trading Company Ltd.(Shawcliff) tabela şirketleri adı altında işyeri adresinde düzenlediği sahte faturalar ile belgelendirdiği, sahte faturalar ile gerçeğe aykırı olan Sortal ve Shawcliff'den ithal edildiğini gösterdiği malların ithalat bedelini kanuni defterlerine gerçek bedelinin üzerinde kaydettiği ve bu suretle kurum kazancını toplam 2.196.486,50.-TL tutarında eksik beyan ettiği, toplam 439.290,65.-TL tutarında kurumlar vergisini ziyaa uğrattığı, böylece mükellef kurumun 2007 yılı hesap döneminde yaptığı gazete kağıdı ithalatına ilişkin olarak Off Shore ülkelerdeki tabela şirketler üzerinden sahte fatura düzenleyerek ve kullanarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanuna Muhalefet ettiğinin mütalaa olunduğu, yine Doğan Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş.'nin, ithalat, mümessillik ve dahili ticaret faaliyetinde bulunduğu, şirketin yönetim kurulu başkanının Aydın Doğan, yönetim kurulu üyelerinin Mehmet Ali Yalçındağ, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmanbek olduğu, mükellef kurumun 2007 yılı hesap dönemi kanuni defter ve belgeleri

üzerinde Sortal Trading Company Ltd.(Sortal) ve Shawcliff Trading Company Ltd.(Shawcliff) isimli firmalardan mal ithalatlarına ilişkin olarak kısa vergi incelemesi yapılması sonucunda düzenlenen raporda; sanıkların yetkilisi oldukları Doğan Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş'nin 2007 yılı hesap döneminde gazete kağıdı- kuşe- fotokopi- karton gibi diğer kağıt ürünleri, matbaa ve baskı malzemeleri gibi sarf malzemeleri ve çelik (filmaşın) malların ithalatını doğrudan yurtdışı üretici ve ticaret firmaları ile yaptığı ancak söz konusu malların ithalatını Off Shore ülkeler olan British Virgin adaları ile Charnel adalarında kurulan Sortal Trading Company Ltd.(Sortal) ve Shawcliff Trading Company Ltd.(Shawcliff) tabela şirketleri adı altında işyeri adresinde düzenlediği, sahte faturalar ile belgelendirdiği, sahte faturalar ile gerçeğe aykırı olan Sortal ve Shawcliff'den ithal edildiğini gösterdiği, malların ithalat bedelini kanuni defterlerine gerçek bedelinin üzerinde kaydettiği ve bu suretle kurum kazancını eksik beyan ettiği, kurumlar vergisini ziyaa uğrattığı, böylece mükellef kurumun 2007 yılı hesap döneminde yaptığı ithalata ilişkin olarak Off Shore ülkelerdeki tabela şirketler üzerinden sahte fatura düzenleyerek ve kullanarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanuna Muhalefet ettiğinin mütalaa olunduğu, sanıkların 213 sayılı VUK'nın 359/ b-1 maddesi uyarınca ayrı ayrı cezalandırılma talebiyle haklarında kamu davası açılmıştır.

Yurtdışında kurulmuş bulunan Off-Shore şirketlerden olan Sortal ile Shawcliff'in kuruldukları ülke mevzuatlarına bağlı olup bu şirketler tarafından tanzim edilmiş bulunan fatura vb. belgelerin VUK'nın 359. maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarına konu olamayacağı gayet açıktır. Buna rağmen bu faturaların suç konusu olacağı kabul edilse bile Sortal ve Shawcliff isimli firmaların Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 1567 sayılı Kanun ve bu Kanuna bağlı 32 sayılı Bakan Kurulu Kararının 23. maddesine istinaden kurulmuş oldukları, bu şirketlere ilişkin nakdi sermayeyi bu kararname hükümlerine uygun olarak Hazine Müsteşarlığı Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün izni ile yurtdışına transfer ettikleri 5 milyon doları aşan sermaye transferi için yurt dışında açılmış olan şirketlere ait yerel makamlardan alınmış olan izin ve şirketlerin ana sözleşmelerinin dosyada mevcut olduğu, Falcon isimli hizmet firmasının da İngiltere'de o ülke yasalarına göre kurulmuş olduğu, ilgili dönemlerde şirkette 17 personelin görevli olduğu, Sortal ve Shawcliff isimli firmaların bu işlemleri transit ticaret Hükümünde olup, uluslararası ticari teammüllere ve transit ticaret kurallarına uygun, yaygın bir ticaret şekli olduğu, mükellef kurumu bu organizasyonla ithalatta birçok avantaj sağladığının, mahkemesi tarafından dava dosyasının tevdi edildiği 3 kişilik bilirkişi heyeti de mükellef kurumun merkezinde ithalat belgeleri, serbest dolaşıma giriş beyannameleri ve ekleri üzerine yapılan incelemelerde tüm ithalatın Sortal ve Shawcliff isimli firmaların faturalarına istinaden ve bu faturalardaki değerler üzerinden mal bedellerinin bu firmalara transfer edilmiş olduğu gerek antrepo ve gerekse giriş beyannamelerinde bu faturalardaki kıymetler üzerinden gümrüklere beyan edildiği ve tahakkuk eden vergi ve resimlerinin ödenmiş olduğu, söz konusu ithalat işlemlerinde herhangi bir usulsüzlük ve faturaların kurum merkezinde düzenlendiğine ya da çifte fatura kullanıldığına ilişkin herhangi bir hususun tespit edilemediği raporlarında açıkça belirtmişlerdir.

Dava dosyasındaki mevcut Gelirler Kontrolörleri tarafından tanzim edilen raporlarda yurtdışı üretici ve ticaret firmaları tarafından doğrudan Türkiye'ye gönderilmiş olan mallara ilişkin olarak bilgi ve belge talep edildiği, iletilen bilgi ve belgeler ile yurtdışı araştırma sonucunda elde edilmiş olan tespitlere göre yurtdışı üretici ve ticaret firmaları malı, Sortal ve Shawcliff isimli firmalara satmış olduklarının anlaşıldığı, Sortal ve Shawcliff isimli firmaların bu malları mükellef kuruma sattığı ve fatura düzenlemiş olduğu tespiti karşısında bu firmaların düzenlediği faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu iddiasının hukuki bir mesnedi bulunmadığı, mükellef kurum ile husumetli olduğu anlaşılan eski çalışanı Eylem Gül'ün faturaların mükellef kurum çalışanları tarafından ve bu kurumun merkezinde düzenlendiği yolunda beyanın ise açık ve yeterli olmadığı, Türkiye'deki Serbest Bölgelerde kurulu bulunan yerli ve yabancı firmaların da birçok operasyonel işlemleri ile muhasebe işlemlerinin bölge dışında şirket merkezlerinde takip ve düzenlendiği, bu işlemlerin serbest bölge içerisinde yapılmasına ilişkin bir kural ve zorunluluk bulunmadığı, yalnızca faturaların düzenleme yerini, fatura düzenleyen firmaların merkezi dışında bir yer olmasını bu fatura sahte olduğuna delil oluşturmayacağı, dava konusu faturaların gerçek mal hareketine dayalı olduğu, bu faturalardaki kayıtlı mal olan mal cinsi, miktarı ve kıymetleri üzerinde gümrüklere beyan edildiği vergi ve resimlerinin ödendiği, ithalata ilişkin mal bedellerinin faturalarda kayıtlı firmalara transfer edildiği, mal alış ve satışlarının ilgili kanuni defterlere kayıt

edildiği, söz konusu faturaların ulusal ve uluslararası ticari teammüllere uygun olarak düzenlendiği dava konusu faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmadığı sonuç ve kanaatine varıldığı belirtilmiş bulunmaktadır.

Dava dosyasında bulunan Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu raporlarında belirtildiği üzere Doğan Yayın Grubu'nun ithalatlarının %96 bölümünün diğer yayın gruplarının aynı mallara ilişkin ithalatlarına nazaran daha ucuz olduğu belirtilmiş bulunduğu diğer taraftan Sortal ve Shawcliff firmaları tarafından mükellef firma adına düzenlenmiş olan faturalar muhteviyata konu malların Türkiye'ye geldiğini söz konusu malların bu faturalarda kayıtlı değerler üzerinde vergi ve resimlerinin ödenerek ithalat işlemlerinin yapılmış olduğunu dava konusu olayda Hazine kaybının söz konusu olmadığı, yurtdışındaki şirketlerin gelirlerinin de Türkiye'ye getirilerek vergilendirildiğini, yapılmış olan bu organizasyonlar sayesinde mükellef kurumun ihtiyacı olan gazete kağıdı ve baskı malzemelerinin baskı merkezlerinde zamanında istenilen kalite, miktar ve çeşitlilikte ve uygun fiyatlarla karşılanmış olduğunu, tüm bu işlemlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge kullanmadıkları anlaşıldığından, sanıklar hakkında 2007 yılında hem sahte belge düzenlemek hem de kullanmak suçları yönünden sanıklara istinat edilen suç fiillerinin sabit olmadığından, mahkemece sanıklar hakkında verilmiş bulunan beraat hükmünün onanması düşüncesinde bulunduğumdan, çoğunluğun bozma düşüncesine katılmıyorum.

Muhalf Üye
İsmail Köse

Muhalefet Şerhi

Daire çoğunluğu ile aramızdaki görüş farklılığı, sanıkların yönetim kurulu başkanı ve üyeleri oldukları Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş. ile Doğan Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş. adına 2007 takvim yılında sahte fatura düzenleyip kullandıkları iddiasıyla açılan davada,

1- Evvelden beri Yargıtay uygulamasında sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, birbirine de dönüşmeyeceğine ilişkin istikrarlı uygulaması da gözetildiğinde, sanıklar hakkında iddianame kapsamına göre hangi suç veya suçlardan dava açıldığına,

2- 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusunun ve suç fiilinin ne olduğuna, bu bağlamda yurt dışında kurulmuş, tamamen kuruldukları ülke mevzuatına bağlı olarak faaliyet gösteren of shore şirketlerinin düzenlediği fatura ve benzeri belgelerin VUK'nun 359. maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu olup olmayacağına, bu itibarla da mahkemenin savunma ve bilirkişi raporlarına dayanarak, bütün sanıklar yönünden verdiği beraat kararının yerinde olup olmadığına, ilişkindir.

Konunun anlaşılması için 213 sayılı VUK'nun 359. maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu, suç fiili ve bu suçların kimi suçlardan ayırımına ilişkin olarak kısa da olsa bazı genel açıklamalar yapılması gerekmektedir.

1- İddianame Kapsamına Göre Sanıklar Hakkında Hangi Suç veya Suçlardan Dava Açıldığı

213 sayılı VUK'nun 359. maddesinin (b) bendine göre “vergi kanunları uyarınca ... düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan ... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, ... cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”

Yargıtay'ın evvelden beri yerleşmiş istikrarlı uygulamasına göre gerek 359. maddenin (b) bendindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçları (keza aynı Kanun'un 359. maddesinin (a) bendindeki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları), birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup, birbirine de dönüşmez. (11. C.D., 09.07.2012, 2011/5331 E., 2012/13552 K., 11. C.D., 15.06.2011, 2011/2801 E., 2011/2729 K. 19. CD., 11.11.2015, 2015/14527 E., 2015/7026 K., 19. CD., 27.10.2015, 2015/9606 E., 2015/6302 K.)

23.02.2011 tarihli İddianamede Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş.'nin yönetim kurulu

Bu belge 5070 sayılı Yasa hükümlerine göre elektronik olarak imzalanmıştır.

başkanı ve üyeleri olan sanıklar Mehmet Ali Yalçındağ, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmenbek hakkında;

“yetkilisi oldukları Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş'nin **2007 yılı hesap döneminde** gazete kağıdı ithalatını doğrudan yurtdışı üretici ve ticaret firmaları ile yaptığı ancak söz konusu gazete kağıdı ithalatını Off Shore ülkeler olan British Virgin adaları ile Charnel adalarında kurulan Sortal Trading Company Ltd. (Sortal) ve Shawcliff Trading Company Ltd. (Shawcliff) tabela şirketleri adı altında işyeri adresinde düzenlediği sahte faturalar ile belgelendirdiği, sahte faturalar ile gerçeğe aykırı olan Sortal ve Shawcliff'den ithal edildiğini gösterdiği malların ithalat bedelini kanuni defterlerine gerçek bedelinin üzerinde kaydettiği ve bu suretle kurum kazancını eksik beyan ettiği, toplam 439.290,65.-TL tutarında kurumlar vergisini ziyaa uğrattığı, böylece mükellef kurumun **2007 yılı hesap döneminde yaptığı gazete kağıdı ithalatına ilişkin olarak Off Shore ülkelerdeki tabela şirketler üzerinden sahte fatura düzenleyerek ve kullanarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanuna Muhalefet ettiğinin aynı kanunun 367. maddesi uyarınca mütalaa olunduğu**” şeklinde, yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlar ile vergi suçu raporlarındaki tespitlere özetle yer verildikten sonra; “Delillerin takdiri Mahkemenize ait olmak üzere yargılamanın yapılarak; Işıl İthalat İhracat Mümessillik A.Ş. yönetim kurulu başkanı Mehmet Ali Yalçındağ ile yönetim kurulu üyeleri Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmenbek'in eylemlerine uyan 213 sayılı VUK'un 359/b-1 maddesi uyarınca ayrı ayrı cezalandırılmaları,” talep edilmiştir.

Aynı İddianamede, Doğan Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş'nin yönetim kurulu başkanı ve üyeleri olan sanıklar Aydın Doğan, Mehmet Ali Yalçındağ, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmenbek hakkında da;

“Şüphelilerin yetkilisi oldukları Doğan Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş'nin 2007 yılı hesap döneminde gazete kağıdı, diğer kağıt ürünleri, matbaa ve baskı malzemeleri gibi sarf malzemeleri ithalatını doğrudan yurtdışı üretici ve ticaret firmaları ile yaptığı ancak söz konusu malların ithalatını Off Shore ülkeler olan British Virgin adaları ile Charnel adalarında kurulan Sortal Trading Company Ltd.(Sortal) ve Shawcliff Trading Company Ltd. (Shawcliff) tabela şirketleri adı altında işyeri adresinde düzenlediği sahte faturalar ile belgelendirdiği, malların ithalat bedelini kanuni defterlerine gerçek bedelinin üzerinde kaydettiği ve bu suretle kurum kazancını eksik beyan ettiği, toplam 277.038,51.-TL tutarında kurumlar vergisini ziyaa uğrattığı, böylece mükellef kurumun 2007 yılı hesap döneminde yaptığı kağıt, sarf malzemeleri ve filmaşın ithalatına ilişkin olarak Off Shore ülkelerdeki tabela şirketler üzerinden sahte fatura düzenleyerek ve kullanarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanuna Muhalefet ettiğinin aynı kanunun 367. maddesi uyarınca mütalaa olunduğu” şeklinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vengi inceleme raporları ile vergi suçu raporlarındaki tespitlere özetle yer verildikten sonra; “Doğan Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş. yönetim kurulu başkanı Aydın Doğan ile yönetim kurulu üyeleri olan Mehmet Ali Yalçındağ, Mehmet Erol Çamur, Soner Gedik ve İmre Barmenbek'in eylemlerine uyan 213 sayılı VUK'un 359/b-1 maddesi uyarınca ayrı ayrı cezalandırılmalarına Karar verilmesi” talebiyle kamu davası açılmıştır.

Genel sahtecilik suçlarından farklı olarak, vergi hukuku çerçevesinde suçun konusunu oluşturan fatura ve benzeri belgeler en az iki nüsha düzenlenir ve biri satıcıda kalır, bir nüsha da alıcıya verilir. Her iki taraf da bu faturayı, kayıt düzeni gereği yasal defterlerine işleyerek kaydeder. Ortada en az iki nüsha olarak düzenlenmiş bir fatura bulunsa da, bu faturayı düzenleyen başkası, gider belgesi olarak alıp defterlerine kaydederek vergi matrahına esas olacak şekilde kullanan başkasıdır. Dolayısıyla suça konu belge tek olsa da iki ayrı fail ve fiil bulunduğundan, biri düzenleyen olarak, diğeri de kullanan olarak, her biri iki ayrı suçun faili olur. TCK'nun 204/1 veya 207. maddeleri kapsamında resmi veya özel belgeyi düzenleyen fail, genellikle bu belgeyi kullanmak için düzenler. Özel belgede kullanma suçun unsuru olsa da resmi belge düzenleme suçu, belgenin düzenlenmesiyle oluşur. Kullanma suçun diğer seçimlik hareketidir. Ancak belgeyi düzenleyen aynı zamanda bunu kullanmışsa, fail sadece sahte belge düzenleme suçundan cezalandırılır. Çünkü kullanma düzenlemenin doğal sonucudur. Vergi suçlarında da durum budur. Yoksa, vergi suçunun konusu olan belgeyi düzenleyen kişi, bu belgeyi kayıt düzeni gereği yasal defterlerine işleyerek kaydetti (kullandı) diye ayrıca kullanma suçunun faili olmamaktadır.

Bu durumun bazı istisnaları olabilir. Örneğin, belge düzenleme yükümlülüğü bulunmayan üreticilerden (çiftçilerden) mal satın alan diğer çiftçi ve tüccarlar, iki nüsha müstahsil makbuzu düzenleyerek, birini ürünü satan çiftçiye vermeye, diğerini de ona imzalatarak almaya mecburdurlar

(VUK m. 235). Böylece normalde başkasından aldığı ürün karşılığında kendisine fatura verilmesi ve bu faturanın onun için gider belgesi olması gerekirken, bu istisnai durum nedeniyle kendisi gider belgesini düzenleyerek kullanmaktadır. İşte bu şekilde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen müstahsil makbuzu, TCK'nda olduğu gibi aynı kişi tarafından düzenlenerek kullanıldığından, eylem 359. madde kapsamında tek suç oluşturur. Ancak TCK'nun 43/1. maddesindeki zincirleme suç hükümleri karşısında tartışmalı da olsa, Yargıtay'ın vergi suçları yönünden yerleşmiş uygulamasına göre, her mükellefiyet yönünden işlenen suç, aynı takvim yılında da olsa ayrı ayrı suç kabul edilmektedir. Buna göre, aynı takvim yılında da olsa, failin bir şirket temsilcisi olarak düzenlediği sahte belge, temsilcisi olduğu başka bir şirket tarafından kullanılmışsa, ortada bir belge ve fail olmasına rağmen, iki ayrı mükellefiyet ve fiil bulunduğundan, hem sahte belge düzenlemek hem de kullanmak suçunun işlendiği kabul edilmektedir (Geniş bilgi ve çok sayıda Yargıtay Kararı için Bkz.: UĞUR, Hüsamettin; ELİBOL, Mert; Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara 2015, s. 426, 427 v.d.).

İddianamede, vengi inceleme raporları ile vergi suçu raporlarındaki “sahte fatura düzenleyerek ve kullanarak” şeklindeki açık anlatımlara da yer verilerek sanıkların VUK'un 359/b-1 maddesi uyarınca ayrı ayrı cezalandırılmalarının” talep edilmesi, Yargıtay'ın da evvelden beri yerleşmiş, Dairemizin de sürdürdüğü uygulamasına göre, sahte belge

“düzenleme” ve “kullanma” eylemlerinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğunun kabulü karşısında, sanıklar hakkında her iki suçtan ayrı ayrı dava açıldığı kuşkusuzdur. Bu itibarla Daire çoğunluğunun, 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinin (b) bendindeki “...düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” ifadesinden hareketle “düzenleme” ve “kullanma”yı aynı suçun seçimlik birer hareketi olarak kabul eden düşüncesine katılmak mümkün değildir.

Aslında Dairenin yerleşmiş uygulamasının aksine olarak Daire çoğunluğunu bu kabule götüren düşünce, kuruldukları ülke mevzuatına bağlı olarak faaliyet gösteren Off Shore şirketlerinin düzenlediği faturaların VUK'nun 359. maddesindeki sahte belge düzenleme suçuna ne şekilde konu olacağının açıklanamamasıdır. Bu itibarla “düzenleme” ve “kullanma” fiilleri aynı suçun seçimlik hareketleri olarak tek suç kabul edilmiştir. Ancak düzenleme suçuna konu olmayan belgelerin kullanma suçuna konu olabileceğinin kabulü mümkün değildir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının Tebliğnamesinde de sanıklar hakkında her iki suçtan dava açıldığı ve beraat kararı verildiği kabul edilmiştir.

2- VUK Kapsamında Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Konusu ve Suç Fiilleri

a- Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Konusu

VUK'nun 359. maddesinin (b) bendinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi konusu, genel olarak sahteciliğin konusu olabilen her türlü belge, hatta VUK'nun 359. maddesinin (a) ve (b) bendindeki gizleme, tahrif etme ve yok etme suçlarının konusu olabilen her türlü yasal defter ve kayıtlar değil, aynı Kanun'un “vesikalar” başlıklı İkinci Kitap Üçüncü kısmında gösterilip, vergi kanunları uyarınca düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan fatura ve buna benzer, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri, müstahsil makbuzu (m. 229-240) gibi belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılmasıdır. Bu itibarla Vergi Beyannameleri ile Beyanname niteliğinde olan Ba, Bs formu gibi belgeler sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu olmadıkları gibi, YURT DIŞINDA KURULMUŞ, TAMAMEN KURULDUKLARI ÜLKE MEVZUATINA BAĞLI OLARAK FAALİYET GÖSTEREN OFF SHORE ŞİRKETLERİNİN DÜZENLEDİĞİ FATURA VE BENZERİ BELGELER DE VUK'NUN 359. MADDESİNDEKİ SAHTE BELGE DÜZENLEME VE KULLANMA SUÇLARINA KONU OLAMAZLAR.

Tebliğnameye cevap olarak verilen 9 Mayıs 2013 havale tarihli dilekçe ekinde sunulan 01.04.2013 tarihli “Bilimsel Görüş”teki (ÖZTÜRK, ÖZGENÇ, SÖZÜER), faturanın vergi kanunları uyarınca düzenlenen belge olması itibariyle, off shore şirketlerin yurt dışında kurulu olması ve bulundukları ülke kanunlarına göre düzenlenmesi bağlamında, (vergi kanunlarından maksadın) Türk Vergi Kanunları olması gerekip gerekmediği konusunda, “milletlerarası ticaret olgusu kapsamında belge düzenleme gerekliliği ve bunların karşılıklı kullanma ihtiyacı karşısında böyle bir sınırlamaya gidilemeyeceği, ilgili ülke vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gereken belge olmasının yeterli

olduğuna” ilişkin düşünceye, suçun tipiklik (kanunîlik) unsuru gözetildiğinde katılmak mümkün değildir. Nitekim her yıl, gerçeğe aykırı düzenlenen gümrük giriş beyannameleri ile buna ekli faturalar nedeniyle Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa muhalefet ve belgede sahtecilik suçlarından binlerce dava açılmasına, bunların büyük kısmının temyizen Yargıtay'da incelenmesine rağmen, anılan fatura ve beyannameler vergi suçuna konu yapılmamış, olabileceğine ilişkin bir karar verilmemiştir.

Yurt dışından yapılan ithalata konu malların miktar veya muhtevasına ya da bu malların transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak düzenlenen gümrük giriş veya çıkış beyannameleri ile bu belgelere ekli faturalar; diğer unsurları da varsa, TCK kapsamında resmi veya özel belgede sahtecilik (m. 204 v.d), gümrük mevzuatına aykırılık (Gümrük Kanunu kapsamında kabahat) ve/veya Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suç veya kabahat, Sermeye Piyasası Kanunu'na muhalefet oluşturabilir ise de vergi suçuna konu olamazlar. Yargıtay uygulamasında örneği de yoktur. Ayrıca, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında, belgenin (faturanın) VUK'nun 230. maddesindeki şekil şartlarını taşıması da gerekir. Bir başka ifadeyle, kanuni şekle uygun düzenlenmeyen, öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgeler bu suçun konusu olmazlar. Öteden beri Yargıtay uygulaması bu yönde olduğu gibi **(11.CD, 22.11.2001, 2001/7501 E., 2001/10734 K.)** uygulamaya yön veren görüşler de bu şekildedir: “Sahte belge düzenlemeden maksat, belgenin VUK ve/veya Maliye Bakanlığının yetkisi dahilinde gösterdiği şekle uygun ve öngörülen zorunlu bilgilerin yazılıp imzalanarak hukuki sonuç bağlanacak şekilde vücuda getirilmesidir. Mevcut olmayan veya yasal şekle uygun düzenlenmeyen belgenin beyannamede gösterilerek kullanılmasının, sahte belge kullanmak suçunun maddi unsuru kapsamında değerlendirilmesi isabetli sayılamaz. Bu ve benzer durumlarda vergi dairesinin hataya düşürülerek haksız çıkar sağlanması söz konusu olur ki, 765 sayılı TCK'nun 504/7. maddesi (5237 SK m. 158) kapsamında dolandırıcılık suçunun oluşup oluşmadığının tartışılması gerekir (OK/GÜNDEL, s. 224, 225). Dairemizin yerleşmiş uygulaması da bu yöndedir **(19. CD., 16.12.2015, 2015/14699 E., 2015/8684 K.)**.”

b- Suç Fiilleri

VUK'nun 359. maddesinin (b) bendindeki sahte belge düzenleme ve özellikle de sahte belge kullanma (ve aynı şekilde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma) suçlarının oluşması için, suça konu belgelerin Kanun'un “vesikalar” başlıklı İkinci Kitap Üçüncü kısmında gösterilen “vesikalar-belgelerden olması yetmemekte, bu belgelerin vergilendirmeye ilişkin olarak ve/veya vergi idaresine karşı kullanılmış olması da gerekir. Öğretide de (sahte olsun, gerçek olsun) belgenin kullanılmasının, Vergi Kanunları çerçevesinde tutulması ve korunması zorunlu olan defter ve diğer kayıt ortamlarına aktarma olduğu, belgenin defter ve kayıtlara işlenmesi, vergi idaresine karşı vergi saikli kullanılması anlamına geldiği belirtilmiştir. Yargıtay uygulaması evvelden beri bu yöndedir: “Sanığın, bal destekleme parası almak amacıyla O. S. tarafından sahte olarak düzenlenip verilen 02.10.2006 tarihli müstahsil makbuzunu İlçe Tarım Müdürlüğüne ibraz ederek sahte fatura kullanmak suçunu işlediğinin iddia olunması karşısında, eyleminin sübutu halinde 5237 sayılı Yasanın 207. maddesinde düzenlenen “özel belgede sahtecilik” suçunu oluşturacağı da dikkate alınarak hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi, Yasaya aykırı, **(11. CD., 14.01.2014, 2012/14770 E., 2014/575 K.)**

Dolayısıyla sahte belge (fatura), vergilendirmeye ilişkin olmaksızın, başka bir makama veya kişiye karşı kullanılmışsa eylem, TCK kapsamında sahtecilik, dolandırıcılık veya başka bir suç (Gümrük Kaçakçılığı, Sermeye Piyasası Kanunu'na muhalefet) oluşturabilir ise de vergi suçunu oluşturmaz.

c- Yurt dışında kurulmuş, tamamen kuruldukları ülke mevzuatına bağlı olarak faaliyet gösteren Off Shore şirketlerinin düzenlediği fatura ve benzeri belgelerin VUK'nun 359. maddesindeki sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının konusu olacağı kabul edilse bile sanıkların mahkumiyetlerine yeterli delil bulunup bulunmadığı

Mahkemece, dava dosyası üç kişilik bilirkişi heyetine tevdi edilip, davaya esas olan belgeler incelenerek "sahte fatura düzenlenip düzenlenmediği, ithalat olmadığı halde varmış gibi --- belge düzenlenip düzenlenmediği, vergi zıyı olup olmadığı hususunda rapor

.../...

düzenlenmesi istenmiş, düzenlenen 21.02.2012 tarihli raporda (özetle); “öncelikle dava konusu faturaların ithalatlara esas olan serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu beyannamelerinin 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve bu Kanuna bağlı Gümrük Yönetmeliği ve suç tarihi itibari ile meri olan İthalat Rejimi hüküm ve esaslarına

uygun olarak gümrük idaresi nezdinde beyan, tescil ve intaç edildiği, ithalata esas faturalar ile ithal beyannamelerinin karşılaştırılmalarında, ithal konusu eşyaların cinsleri nitelik yönünden ve kıymet yönünden herhangi bir eksiklik veya yanlışlık tespit edilmemiş olup iş bu ithalatların yevmiye defterlerine VUK hükümlerine göre işlendiği, ithalata esas olan döviz transferlerinin muhabir bankalarca ithalat beyannamelerinde zikredilen bedeller karşılığı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerinde yurt dışı transferlerinin ihracatçı Sortal ve Shawcliff firmalarına yapıldığı, iş bu transferlere ilişkin muhabir bankalarca tanzim edilen transfer belgelerinde ithalatçı ve ihracatçı firmaların doğru olarak

zikredildiği transfer bedellerinin de ithalat bedellerine uygun olduğu, transfer bedellerinin doğru ve eksiksiz olarak yevmiye defterlerine işlendiği, iddianameye konu toplam 265 adet Doğan ve Işıl firmalarına ait ithalat faturalarının tamamının, ihtiva ettikleri malların gümrük idaresinde beyan, tanzim, kabul ve tescil edilen serbest dolaşıma giriş beyannameleri ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve bu Kanuna bağlı İthalat Yönetmeliği ve İthalat Rejimi hükümleri esaslarında fiili ithalatların yapıldığı, faturalar muhteviyatları mal bedellerinin belgelerde ihracatçı firmalara, muhabir bankalar vasıtası ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve bu Kanuna bağlı Tebliğ'ler hükümlerinde fiilen ödendiği, davaya konu ithalat faturalarının sahte veya yanıltıcı bir belge olduğunu kanıtlayacak müspet maddi bir bilgi ve belgeye rastlanılmadığı,

İddiaya esas olan 17.09.2010 Tarihli 929/1 ve 929/5 Vergi İnceleme Raporları (Kısa)'nda, ithal edilen ürünlerin üretici veya aracı ticari firmalar tarafından doğrudan ithalatçı firmalara gönderildiği, sahte olarak tanzim edildiği iddia olunan bu faturalardan bir kısmında (% 4 lük) ürün birim kıymetlerinin yurt dışı serbest piyasa fiyatlarından yüksek olduğunun tespit edildiği, yurt dışına fazla döviz çıkışı sağlanarak firmaların 2007 yılı vergi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesi ile davada adı geçen mükelleflerin yetkililerinden temin edilen kar marjı dikkate alınarak re'sen Kurumlar Vergi ziyai tahakkuk ettirildiği, ancak Işıl ve Doğan firmalarına yurt dışı piyasalarında pazarlama ve araştırma hizmeti ile ürün temini sağlayan offshore firmalarının ithal konusu gazete kağıtlarının %96'sının temininde ürün birim kıymetlerinin yurt dışı serbest piyasa fiyatlarından daha düşük kıymette temin edilmesinin dikkate alınmadığı, off shore olarak addedilen adı geçen firmalarının yurt dışındaki ülkelerden hükmi şahsiyetlerinin incelenmediği,

Bu haliyle suça konu faturaların sahteliğini ifade edecek maddi delil ve bulgulara ulaşılamadığı, aynı zamanda incelemesi yapılan firmalara ait mali defterlerin kayıtlarında herhangi bir usulsüzlüğe rastlanılmadığı ve bu faturalara istinaden yapılan ithalatlar sonucu vergiye esas olacak matrah farkına rastlanmadığı,” belirtilmiştir.

Ayrıca savunma makamınca konunun uzmanı akademisyenlerden alınarak dosyaya sunulan 23.12.2008, 23.11.2009 ve 24.11.2009 tarihli bilimsel ve hukuki mütalaalarda da; Off Shore şirketlerin niteliği, buna ilişkin yasal çerçeveye (06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 07.08.1989 tarih, 1989/14391 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 03.04.1986 tarih, 173 sayılı Vergi Usul kanun Genel Tebliği) ulusal ve uluslararası ölçekte Off Shore şirketlere tanınan ithalat ve ihracat kolaylıklarına (gümrük, vergi ve kambiyo muafiyetleri, gümrük ve nakliye kolaylıkları ve benzeri avantajlara) dikkat çekildikten sonra; vergi inceleme raporları ile aynı maddi olaya ilişkin olarak SPK'na muhalef suçu soruşturmasına esas olan Sermaye Piyasası Kurulu'nun suç duyurusu raporlarının hem kendi içinde hem de birbiriyle çelişki arzeder mahiyette olduğu; tamamen yasal, ulusal ve uluslararası ticari hayata uygun işlemlerin somut bilgi ve belgeye dayanılmadan, bazı ön kabullerle yasadışı faaliyet gibi gösterildiği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Off Shore şirketler hakkında, özellikle de ülkemizde yakın geçmişte “kıyı bankacılığı” sektöründe yaşanan olumsuz örnekler nedeniyle, halk arasında “personel

..../...

çalıştırmayan, tabela şirketleri” şeklindeki ifadeler kullanılsa da vergi idaresinin objektif ve tutarlı olması gerekir. Prof. Dr. Ünal Tekinalp'in 23.12.2008 tarihli mütalaasında belirtildiği gibi, Off Shore şirketler hakkında Türk kamuoyunda kullanılan “personel çalıştırmayan, tabela şirketleri” iddiası

genelleme olup, gerçeklerle örtüşmez:

“Tüm off-shore şirketler için böyle bir ithamda bulunmak, Türkiye dahil, off-shore şirketleri düzenleyip onları teşvik eden ülkeleri bu genellenenin kapsamına almak, sakıncalıdır. Böyle bir genelleme çoğunlukla somut olay gerçeği ile bağdaşmaz, Türk mevzuatının yok sayılması anlamını taşır. Genel yaklaşımlar ve yargılar yerine, kanunilik incelemesi tercih edilmeli ve somut olayın meşruiyet temelleri araştırılmalıdır. Off-Shore'daki şirketlerin hiçbir personele sahip bulunmadıkları veya çalışanların birkaç kişiden ibaret olduğu suçlaması da doğru bir gözlem ve saptama değildir. Bu şirketler personel kullanırken pek yaygın olan **"pay-rolling"** sistemi ile çalışırlar. Bir şirket için çalışan personelin bir sözleşme uyarınca başka bir şirketin personeli olarak görünmesi ve bu personelin maaşlarının o personele sahip görünen diğer şirkete ödenmesi ve bordrosunu başkasına yükleyen şirketin de bu diğer şirkete toptan ödeme yapması **"pay-rolling"**dir. Off-shore şirketlerin "pay-rolling" uygulamasına başvurmalarının çeşitli sebebi vardır: Off-shore'un bölgelerinde çoğu kez çalışanı koruyucu iş hukuku kanunları bulunmadığından, off-shore'da vasıflı eleman çalışmaz; kendisini koruyacak sosyal güvenlik mevzuatının bulunduğu yerlerde çalışmayı tercih eder.”

Tebliğnameye cevap olarak verilen 9 Mayıs 2013 havale tarihli dilekçe ekinde sunulan 01.04.2013 tarihli “Bilimsel Görüş”te de (ÖZTÜRK, ÖZGENÇ, SÖZÜER), “personel yapısı ve vergi muafiyeti gibi farklılıkların off shore sistemin doğal gerekliliklerinden olup, ülkemizde de örnekleri bulunduğu ve salt bu nedenle tabela şirketi ve paravan şirket olarak nitelendirilemeyeceği, somut olayda da söz konusu mallar gerçekten alınıp satıldığından, düzenlenen faturalar da sahte olarak değerlendirilmeyeceğinden, suçun fiil unsurunun oluşmadığı” açıklanmıştır.

Davaya dayanak olan en önemli belgeler, 17.09.2010 tarih ve GKR-2010-929/3 ve 7 sayılı kaçakçılık suçu raporları (KSR) ile 17.09.2010 tarih ve GKR-2010-929/1, 2, 5, 6 sayılı vergi inceleme raporlarıdır. Ancak bu raporlardaki bir çok tespit ve suçlama yönünden, 31.07.2009 tarih ve GKR-2009-879/4 sayılı ayrıntılı (79 sayfa) rapora yollama yapıldığından, bu rapor da esas alındığında;

Herbiri 7 sayfa olan 929/3 ve 7 sayılı kaçakçılık suçu raporlarının hemen her sayfasında, bazen bir kaç kez olmak üzere “tabela şirket(ler)i”, “vergi cenneti” şeklinde olumsuz genelleme ve ön kabul içeren ifadeler kullanılmış, sanki yasalara aykırı bir durumu gibi, Türkiye'deki mükellef şirket ile yurtdışında kurulmuş olan Off Shore şirketlerinin sahip ve yöneticilerinin aynı şahıs veya grup mensupları olduğu belirtilmiştir. Oysa ülkemizde de kurulan serbest bölgelerde Off Shore şirket kurarak yatırım yapılması teşvik edilmekte, vergi, kambiyo ve gümrük açısından bir çok avantaj sağlanmakta, tek başına bu husus ne hukuki, ne ticari, ne de ahlaki olarak sorun teşkil etmemektedir. Aynı maddi olayın Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yürütülen soruşturması kapsamında, Off Shore şirketleri olan Sortal ve Shawcliff ile bu şirketlere hizmet sağlayan Falcon şirketi hakkında, bulundukları ülke makamları nezdinde yapılan yazışma sonucunda ilgili ülkelerden gelen cevabi bilgilerde, raporlarda da yer verildiği gibi suç unsuru içeren bir husus bulunmamaktadır (s. 23-26).

Mükellef şirketin kapasite olarak, söz konusu ithalatın gerçekleşmesi sürecinde Off Shore şirketler vasıtasıyla sunulduğunu iddia ettiği hizmetlerin kendisi tarafından rahatlıkla yerine getirebileceği bir olumsuzluk olarak sık sık vurgulansa da (s. 22, 27), vergi inceleme elemanları, raporun ilerleyen bölümlerinde, vergi cenneti ülkelerin yatırımcı açısından yasal zeminde çekici ve avantajlı yönleri olarak; düşük veya (0) vergi oranı, bürokrasi ve kuralların yokluğu, minimum kambiyo kontrolü ve ilgilinin rızası olmadan ticari sırların açıklanmaması olduğunu kendileri açıklamaktadır (s. 33, 34). Keza raporun 9-17. sayfalarında da yer verildiği gibi, sanıklar başta kâğıt olmak üzere gazeteler için gerekli sarf malzemelerinin Niçin doğrudan değil de Off Shore şirketler aracılığıyla **KONSİNYE SATIŞ** usulüyle temin (ithal) ettiklerini ve belgelendirdiklerini, böylece “ithalat sürecinde yer alan yurt dışı ticaret şirketleri ile servis şirketi ifa ettikleri işlevler ve üstlendikleri riskler karşılığında ekonomik ve ticari icaplarla emsallerine uygun bir kar elde etmişler, ayrıca yerine getirdikleri işlevler ve şirketimize sağladıkları imkânlar sebebiyle şirketimizin ithal ettiği mal maliyetlerinin hem emsallerinden daha düşük olmasını sağlamışlar, hem de ithalat masraflarında önemli ölçüde tasarruf etmememize neden olduklarını” açıklamışlardır. Kaldı ki bir kimse, bir işi, hizmeti, suç teşkil etmediği sürece isterse kendi imkanlarıyla yapar, isterse aracılar vasıtasıyla yaptırabilir. Bu tercihin suçmuş gibi sorgulanması doğru değildir.

İnceleme elemanları, raporlarında yurtdışı üretici veya ticaret firması ile aracı firmalar olan

Sortal ve Shawcliff ve mükellef şirket arasındaki ilişkiye şematik olarak dikkat çekip, bunun ticari sır kavramıyla uyuşmadığını belirtirken (s. 43), burada hem konsinye satışın niteliğini, hem de Sortal ve Shawcliff ile mükellef şirket arasındaki organik bağı ve buna ilişkin savunmaları gözardı etmektedirler.

Bumin Doğrusöz'ün 24.11.2009 tarihli hukuki mütalaasında belirtildiği gibi bu türlü bir iç ticaret, satış ve belgelendirme usulü, Maliye Bakanlığının 03.04.1986 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmış 173 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlenmiş olup, mükellef şirketin yaptığı da, "zilyetliğin havalesi" olarak nitelendirilen bu olağan ticaret şeklinin dış ticaretteki izdüşümü olup, ticari hayatın olağan akış ve icaplarına aykırı sayılmaz. İnceleme elemanları, sahte fatura iddiasını ileri sürerken, bu faturalar esas alınarak düzenlenmiş Gümrük Giriş Beyannamelerine, malların gümrüklü ve bilahare gümrüksüz antrepolara/depolara giriş ve çıkış işlemlerine, açılmış akreditiflere ve sair ithalat işlemlerine her hangi bir eleştiri getirmemiştir.

Gerek kaçakçılık suçu, gerekse vergi inceleme raporlarında bir olumsuzluk olarak Off Shore şirketler olan Sortal ve Showcliff için sık sık "personel çalıştırmayan, tabela şirketleri" ifadesi kullanılırken, öte yandan vergi cenneti ülkelerdeki genel genel uygulama anlatılırken, "vergi cenneti ülkede resmi olarak bir işletme kurulmuş olmakla birlikte fiiliyatta bu işletmenin herhangi bir faaliyeti olmamaktadır. ... Vergi cenneti ülkeler, yüzölçümü bakımından küçük sayılabilecek bir büyüklükte olmakla beraber genelde İngiltere, Amerika, Hollanda gibi ülkelerin hakimiyeti ve kontrolü altında olan bağımsız bölgelerdir. Bu ülkelerde kurulan şirketlere sıfır yada çok düşük oranlı vergileme imkanı sunulması, bir cazibe merkezi oluşturduğundan bu ülkelerde şirket kurulmasına yönelik çok talep olmaktadır. Fakat vergi cennetlerinin yüzölçümü olarak bu büyük talebe ikamet sunma olasılığı bulunmamaktadır. Neticede çıkarılan yasalarla kurulan şirketlerin yönetici veya ortaklarına "non-resident" denilmekte yani ikamet imkanı verilmemektedir. Hatta bu ülkelerde çalışan bulundurulması bile yasaklanmaktadır. Bu sebeplerle vergi cenneti ülkelerin yasal zorunluluğundan dolayı sözkonusu ülkelerde işyeri açılması, çalışan bulundurulması mümkün olamamaktadır. Bu durum vergi cenneti ülkelerde şirket kurmanın şartlarından biridir. ...bu ülkelerin kanunlarına bakıldığında kurulacak şirketlerin, ülke dışında ticaret yapacağı ve ülkede ikamet eden kişilerle hiçbir şekilde ticari faaliyete giremeyeceği yasal zorunluluk haline getirildiği" (s. 34) belirtilerek, yönelttikleri suçlamayı anlamsız kılmışlardır.

Yurtdışındaki Sortal ve Shawcliff şirketleri tarafından mükellef şirkete düzenlenen faturaların yurtdışında şirketlerin merkezlerinin bulunduğu yerlerde değil de, İstanbul veya başka yerde düzenlendiği belirtilse de bu kabul bir kaç yönden doğru değildir: Birincisi, yurt dışında kurulmuş, tamamen kuruldukları ülke mevzuatına bağlı olarak faaliyet gösteren Off Shore şirketlerinin düzenlediği faturaların geçerliliği veya geçersizliği, 213 sayılı VUK hükümlerine göre değerlendirilemez. İkincisi, bu kabul suça konu fatura konusu malların gümrük işlemlerinin (Gümrük Giriş Beyannameleri, antrepo/depolara giriş ve çıkış işlemleri, açılan akreditifler gibi ithalat işlemlerinin) sahteliğini de gerektirir ki inceleme elemanlarının böyle bir tespiti ve iddiası bulunmamaktadır. Üçüncüsü, iki tarafın da grup içi şirket olduğu gözetildiğinde, gümrük, sigorta ve benzeri işlemler için İstanbul'daki şirket merkezlerinde, fatura örneklerinin sistem üzerinden, bilgisayardan çıkarılması, sahte fatura düzenleme olarak nitelendirilemez. Son olarak, VUK'nun faturada asgari olarak bulunması gereken bilgileri düzenleyen 230. maddesinde "faturanın düzenlenme yeri" bulunmamaktadır.

Bu itibarla, sanıklar hakkında 2007 yılında hem sahte belge düzenlemek hem de kullanmak suçlarından dava açıldığı, sanıklara isnad edilen suç fiilleri sabit olmadığı gibi, suça konu faturaların sahte olduğu kabul edilse bile, yurt dışında kurulmuş, tamamen kuruldukları ülke mevzuatına bağlı olarak faaliyet gösteren Off Shore şirketlerinin düzenlediği faturalar VUK'nun 359. maddesindeki suçların konusu olamayacağından, sanıklar hakkındaki beraat kararlarının bu itibarla onanması gerektiğini düşündüğümden, çoğunluğun, suçun unsurları itibarıyla oluştuğuna ilişkin bozma kararına katılamıyorum (Muhalefet şerhi, Daire kararı niteliğinde olan çoğunluk kararı görülüp okunamadan yazıldığından, bozma kararının somut gerekçelerine yönelik hususlara girilememiştir).

Muhelif Üye
Hüsamettin UĞUR