

Kararın Muhalefet Şerhinde Yapılamayan Eleştirisi

Öncelikle belirtilmelidir ki, özgün haliyle yedi sayfalık karar, satır satır ele alınıp, her yönüyle incelenmeye değer. Biz burada, muhalefet şerhi yazarken verilmeyen imkânı kullanarak, çok temel bazı hususları açıklayacağız.

1- Her şeyden önce şirket yetkilileri hakkında, 2007 yılı hesap döneminde ... gazete kağıdı ithalatına ilişkin olarak Off Shore ülkelerdeki tabela şirketler üzerinden sahte fatura düzenleyerek ve kullanarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanuna Muhalefet ettikleri” belirtilerek hem sahte belge “düzenleme” hem de sahte belge “kullanma” eylemleri anlatılarak, iki ayrı suçtan da dava açıldığı ve 11. Ceza Dairesinin yerleşmiş ve 19. Ceza Dairesince de sürdürülen uygulamaya göre, sahte belge “düzenleme” ve “kullanma” eylemlerinin birbirine dönüşmeyen, ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu halde, “düzenleme” ve “kullanma” aynı suçun seçimlik birer hareketi olarak kabul edilip, sanıkların sahte belgeleri kullanmak suçunun sübuta erdiği belirtilerek beraat kararı bozulmuştur. Gerekğinde Daireler, yerleşmiş uygulamalarından vazgeçebilir, karar değiştirebilir ancak bu halde uygulamadan vazgeçildiğinin gerekçelendirilmesi, en azından kararda belirtilmesi gerekirdi. Böylesine kamuoyunun ilgisinde olan davalarda bu uygulamadan vazgeçildiği belirtilip, gerekçelendirilmeden “düzenleme” ve “kullanma” eylemleri aynı suçun seçimlik birer hareketi olarak kabul edilmesi hukuka aykırıdır (ki Daire, bu karardan sonra da “düzenleme” ve “kullanma” eylemlerini ayrı ayrı suçlar olarak kabul etmiştir). Sahte fatura “düzenleme” ve “kullanma”nın bir an için aynı suçun seçimlik hareketleri olduğu kabul edilsen bile, düzenleme suçuna konu olmayan belgelerin kullanma suçuna nasıl, niçin konu olduğunun kararda izah edilmesi gerekirdi ki bu da yapılamamıştır.

Ayrıca, böyle bir kabule varılacaksa, önce, iddianamenin kapsamının değerlendirilmesi, hangi suç veya suçlardan dava açıldığının belirtilmesi, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının Tebliğnamesinde de, sanıkların “sahte fatura düzenledikleri ve kullandıkları anlaşılmakla” cezalandırılmaları gerektiği belirtildiğinden, en azından tebliğnamenin karşılanması gerekirdi.

2- İddianamede dava konusu edilen eylemlerin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 47/A-6 maddesi kapsamındaki suç⁸⁷⁷ oluşturduğu

⁸⁷⁷ 6362 sy. SPK ile mülga 2499 sy. SPK’nun 47. maddesinin (A) fıkrasının 6. bendine göre, “Bu Kanunun 15. maddesinin son fıkrasında belirtilen işlemlerde bulunarak kârı veya mal varlığı

iddiasıyla da İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığınca, İstanbul 7. Asliye Ceza Mahkemesine dava açılmış, Mahkemece 06.07.2011 gün ve 1043-826 sayılı hüküm ile beraat kararı verilmiş, temyiz üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 17.04.2012 gün ve 12736-8459 sayılı Karar ile; “Somut olayda, gazete kağıdı ve baskı malzemesi alımı/ithalatı işlemlerinde, D... grubunun kontrolünde olan, dolayısıyla halka açık anonim ortaklıklar H... ve M... ile ilişkili olan yurt dışında kurulu S... Trading Ltd. ve S... Trading Ltd. Şirketlerinin, ikinci bir aracı olarak dolanlı işlemler için kullanıldıkları ve örtülü/muvazaalı işlemler ile halka açık şirketler olan H... ve M...’in kârının/mal varlığının azaltılarak, örtülü kazanç aktarımı yapıldığı anlaşılmakla, sanıkların mahkumiyetleri yerine yazılı gerekçelerle beraatlerine karar verilmesi...” isabetsizliğinden bozulmasına karar verilmiş, yerel mahkemece, 02.07.2013 gün ve 1377-463 sayı ile; ilk hükümde direnilmesine karar verilmiş, Dosyanın Yargıtay CGK’nda incelenmesi sırasında, gündeme getirilen ön sorunun tartışılıp kabulü üzerine dosya esastan incelenmeden, “sanıklar hakkında aynı fiilden dolayı verilen kovuşturmayaya yer olmadığına dair karara itiraz üzerine merciince, itirazın reddine karar verilmesinden sonra Cumhuriyet savcısının CMK’nun 173/6. maddesinde belirtilen şartta uymadan iddianame düzenlemesi nedeniyle usulüne uygun açılmış bir kamu davası bulunmadığından, durma kararı verilerek, itiraz merciinin bu hususta karar vermesi beklenip sonucuna göre hüküm kurulması gerektiğinden sair yönleri incelenmeksizin bozulmasına” (oyçokluğuyla) karar verilmiştir (CGK., 23.06.2015, 2013/7-700 E., 2015/241 K.).⁸⁷⁸

Görüldüğü gibi, aynı maddi olaya ilişkin olarak, iki ayrı dava açılmış olup, davalardan birinde esastan verilecek karar diğerini etkileyeceğinden, dosyaların mümkünse birleştirilmesi, değilse, CMK’nun 218. maddesi uyarınca bekletici mesele yapılarak, sonucunun beklenmesi gerekirdi. Aksi halde aynı olaya ilişkin olarak iki farklı karar verilmesi ihtimali ortaya çıkar ki bu durum, adaletle bağdaşmaz.⁸⁷⁹

azaltılan tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenler, ... cezalandırılır.” 2499 sy. Kanun’un 15/son maddesine göre de, “Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak kârını ve/veya mal varlığını azaltamaz.”

⁸⁷⁸ Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı, Ceza Genel Kurulu’nun bu kararına karşı hukuken mümkün olmamasına rağmen CMK’nun 308. maddesi uyarınca itiraz kanun yoluna başvurmuş ise de, Ceza Genel Kurulu’nun kararına Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itiraz yetkisi olmadığından, itirazın (oyçokluğu ile) reddi ile tekrar işin esası incelenmeksizin dosya mahalline gönderilmiştir (CGK., 19.01.2016, 2015/911 E., 2016/1 K.).

⁸⁷⁹ Müzakere esnasında bu konu heyetçe tartışılıp reddedilmişti. Çoğunluğun gerekçesini bilmemekle birlikte, şahsen, her üç dosyada da derhal beraat verilecek hal olduğu düşüncesiyle,

Ayrıca aynı maddi olaya ilişkin olarak açılan iki ayrı davadaki farklılık, sadece suçların farklı vasıflandırılması değildir. Her iki dosyadaki iddialar birbirini nakzeden (yalanlayan) niteliktedir. Kısaca, SPK'na muhalefet yönünden, "örtülü kazanç dağıtımı" iddiası varken, VUK yönünden "sahte belge kullanma" iddiası sözkonusudur ki, bu iki iddia bir arada bulunamaz, değerlendirilemez.

3- Vergi suçlarında genellikle vergi idaresinin vergi inceleme raporları üzerine, yine idarece verilen mütalaa ile dava açılmakta ise de, her ceza davasında olduğu gibi, suçun sübutu, ceza sorumluluğunun esasları, TCK hükümlerine göre değerlendirilir, yargılama usulü yönünden de CMK hükümleri uygulanır. Ceza yargılaması hukukumuzda vicdani delil sistemi geçerli olduğundan, ceza hâkimi, maddi gerçeği re'sen ve her türlü delille araştırmakla yükümlü olup, delilleri serbestçe değerlendirme yetkisine sahiptir. VUK'nun 3. maddesi, suçun ispatı ve delillerin serbestçe, vicdani kanaate göre değerlendirilmesini bertaraf etmemektedir. Yargıtay da "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddenin son fıkrasının ispat vasıtalarına dair VUK'nda özel bir hüküm olmadığını, Ceza Usul Kanunu'nun delil serbestisi kuralının, vergi suçları yönünden de geçerli olduğunu belirtmiştir.⁸⁸⁰

Ayrıca, Vergi İnceleme Raporları, vergi idaresinin yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlem niteliğinde olup, kesin

2004 yılındaki suç yönünden verilen zamanaşımından düşme kararına bile katılmadım: "... sanıklar hakkında 2004, 2005 ve 2006 yıllarında 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 of shore şirketlerinin düzenlediği faturalar VUK'nun 359. maddesindeki suçların konusu olamayacağından, sanıkların eylemleri yönünden CMK'nun 223/9. maddesi gereğince derhal beraat kararı verilmesi gereken hâl sözkonusu olup, her üç yıl yönünden de verilen beraat kararlarının bu itibarla onanması gerektiğini düşündüğümünden, çoğunluğun, 2004 yılı yönünden kamu davasının zamanaşımı nedeniyle düşmesine, 2005 ve 2006 yılları yönünden ise suçun unsurları itibarıyla oluştuğuna ilişkin bozma kararına katılmıyorum." (19. CD., 10.12.2015, 2015/2797 E., 2015/8510 K.)

⁸⁸⁰ "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddenin son fıkrası "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene aittir" hükmünü içermekle birlikte kanunda gösterilen mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair VUK'nda özel bir hüküm mevcut değildir. Ceza Usul Kanununun delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir; mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabilir. ... Ceza Yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ... olayın meydana gelme olasılığı, ... öngörülebilme ve neden-sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği vesair ile olayın arzettığı özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, (11. CD., 23.5.2001, 2001/4297 E., 2001/5443 K.)

nitelikte idari işlem kabul edilmediğinden, genellikle tarh işleminden bağımsız olarak dava konusu bile yapılamamaktadır.⁸⁸¹ Dava konusu edilen raporlar ve bu raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatların isabet oranı Danıştay Kararlarıyla ortadadır. Dolayısıyla vergi inceleme raporları, ceza davasında tek başına mahkumiyete esas alınamaz. Yargıtay Kararları da bu yöndedir.⁸⁸² Kaldı ki, somut olay yönünden düzenlenen vergi inceleme raporlarının ne kadar yetersiz, çelişkili ve varsayımlara dayandığı, muhalefet şerhinde kısmen de olsa gösterilmiştir.

4- Daire çoğunluğu; dava konusu suçun konusu ve unsurlarına değinmeden ve mevcut delilleri her bir sanıkla ilişkilendirmeden, vergi inceleme raporlarındaki çelişki ve varsayımlar gözardı edilerek, dosyadaki bilirkişi raporları ve hukuki mütalaalara da neden itibar edilmediği belirtilmeden ve sanki davanın konusu SPK'na muhalefet suçunun konusu olan "örtülü kazanç dağıtımı" imiş gibi (ki, bu iki iddia bir arada bulunamaz, değerlendirilemez), karara, "Türk Vergi Hukuku sisteminde "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" ile başlanıp, uzun uzun (mülga) 5949 sayılı ve yürürlükteki 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümlerden ve bu konuyla ilgili öğretiden görüşlere yer verilmesi şaşırtıcıdır. SPK ve VUK'ndaki suçlara vakıf olanlar Kararı okuduğunda, vergi suçundan verilmiş kararın mı yoksa SPK'ndaki "örtülü kazanç dağıtımı"na ilişkin suçtan verilen kararın mı bozulduğunda tereddüt yaşayabilir.⁸⁸³

⁸⁸¹ Kitabın 1. bölümünde "**Vergi İnceleme Raporlarının Hukukî Niteliği**" başlığı altında belirtildiği gibi, vergi inceleme raporunda gelir ve kurumlar vergisi açısından, sonraki yıla devreden zararın azaltılması; KDV yönünden de sonraki döneme devreden KDV'nin azaltılması öngörülmüşse, raporların dava konusu edilebileceği kabul edilmektedir.

⁸⁸² "İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen ... vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyanına neden olduğu belirtilmiş ise de başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya sanığın soyut iddiaları ile mahkumiyet kararı verilemeyeceği cihetle; ... suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine inceletirilerek her yıla ilişkin olarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi, Yasaya aykırı," **(11. CD., 11.11.2014, 2012/22736 E., 2014/18905 K.)** "Vergi inceleme raporlarında, bazı hasılatların kayıtlarının matrahın azaltılması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulup, beyan dışı bırakılarak vergi ziyanına neden olduğu belirtilmiş ise de; idarenin somut delillerle desteklenmeyen tespitleri ile mahkumiyet kararı verilemeyeceğinden, yasal defterlerin tasdikli olup olmadığının araştırılması, tasdikli ise yasal defter ve kayıtlar ile suça konu "ajan da ve klasörler" bilirkişiyne inceletirilerek, vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespiti gerekir." **(19. CD., 29.12.2015, 2015/8802 E., 2015/9541 K.)**

⁸⁸³ Karşılaştırma için Yargıtay 7. Ceza Dairesinin 17.04.2012 gün, 12736-8459 sayılı kararı aşağıya alınmıştır.

5- Sonuç olarak, sanıklara isnad edilen suç fiilleri sabit olmadığı gibi, suça konu faturaların sahte olduğu kabul edilse bile, yurt dışında kurulmuş, kuruldukları ülke mevzuatına göre faaliyet gösteren of shore şirketlerinin düzenlediği faturalar, VUK'nda şekil ve zorunlu unsurları gösterilen belgelerden olamayacağından, CMK'nun 223/9. maddesi gereğince derhal beraat kararı verilmesi gereken hâl sözkonusu olduğu halde, birbiriyle çelişen kabul ve gerekçelerle, sanıkların mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır ki, katılmak mümkün değildir.



Yargıtay 7. Ceza Dairesinin 17.04.2012 tarih, 2011/12736 Esas, 2012/8459 Karar sayılı Kararı

"2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 15/son madde fıkrasında "Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolayı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz." hükmü bulunmakta olup, anılan yasanın 47/A-6 madde fıkrası uyarınca da "Bu kanunun 15 inci maddesinin son fıkrasında belirtilen işlemlerde bulunarak karı veya mal varlığı azaltılan tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenler ..." in cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

Kanun metninden anlaşılabileceği üzere, "örtülü işlem" kanunda açıkça tanımlanmamış, ancak, "... emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemler..." ifadesi kullanılarak örtülü işlemlere örnek verilmiştir. Bu şekilde örnekleme yoluyla sayma yöntemi, örtülü işlemlerin yalnızca emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat tespit edilmesi halinde suç olarak kabul edilebileceği algısını ortadan kaldırdığı gibi, böyle bir ilişki olmasaydı hiç yapılmayacak veya farklı bir şekilde yapılacak olan muvazaalı işlemlerin de bu madde kapsamında suç olarak değerlendirilmesini mümkün hale getirmiştir. Başka bir anlatımla, ilişkili şirketlerle yapılan işlemlerde sadece emsalinden bariz şekilde farklı fiyat uygulanması değil, normal şartlarda yapılmayacak olan bir işlemin, sırf aradaki ilişkinin/bağlantının varlığından ötürü yapılması halinde de bu madde kapsamında suç olarak değerlendirilmesini gerektirecektir.

Anılan madde hükmü dikkate alındığında, ilişkili şirketlerle yapılan ve halka açık anonim ortaklığın karını ve/veya mal varlığını azaltan her türlü örtülü/muvazaalı işlemin bu madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, "emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak tabirinin yasa da yazılı sınırlayıcı olmayan örtülü işlem örneklerinden biri olduğu, bu sebeple örtülü işlemin fiyat farklılığından başka bir şekilde gerçekleşmesi durumunda "emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat ..." in suçun unsuru olarak kabul edilmesine imkan bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Dosyadaki tüm bilgi ve belgeler incelendiğinde; D... grubu bünyesinde bulunan ve halka açık anonim ortaklık statüsünde olan H... Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş. ve M... Gazetecilik A.Ş. (yeni unvanı D... Gazetecilik A.Ş.) nin gazete kağıdı ve baskı malzemesi ihtiyacı için ithalatı gerçekleştiren yine D... grubu bünyesinde bulunan D... Dış Ticaret ve Mümessillik A.Ş. (1997-2007 dönemi) ile I... İthalat İhracat Mümessillik