# BİLİMSEL GÖRÜŞ RAPORU

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

08/03/2019

# İÇİNDEKİLER

I. KONU: ..... 1

II. İNCELEME VE DEĞERLENDİRMELER: ..... 1

1. Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL Tarafından Düzenlenen 16/10/2015 Tarihli Bilirkişi Raporuna İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler: ..... 1

2. Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN Tarafından Düzenlenen 21/12/2018 Tarihli Bilirkişi Kurulu Raporuna İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler: ..... 12

2.1. SPK Mevzuatı Yönüyle Yapılan Tespit Ve Değerlendirmeler ..... 12

a. SPKr Denetlemeleri ve Suç Duyurularının USUL Bakımından Değerlendirilmesi: .... 12

b. SPKr Denetlemeleri ve Suç Duyurularının ESASI Hakkında Yapılan Değerlendirmeler: ..... 14

c. SPKr tarafindan yapilan suç duyuruları hakkındaki değerlendirmelerimiz: ..... 17

2.2. Vergi Hukuku Açısından Yapılan Tespit ve Değerlendirmeler ..... 33

A-Usule İlişkin Tespitler ..... 33

B- Esasa İlişkin Tespitler ..... 61

2.3. MASAK Mevzuatı Yönüyle Yapılan Tespit ve Değerlendirmeler ..... 82

III. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ ..... 87

# BİLİMSEL GÖRÜŞ RAPORU

## I. KONU:

Avukat Füsun ÜNAL tarafından Ankara 24. Ağır Ceza Mahkemesi'nde görülmekte olan 2017/44 esas nolu dava kapsamında yer alan Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu ile Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN'dan tarafından hazırlanan 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Kurulu Raporunun hukuki ve mali yönden dayanaklarının ve tutarlılığının bulunup bulunmadığı hususunda uzman görüş mütalaası talep edilmesi üzerine, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 293. Maddesi uyarınca bilimsel mütalaalarımızın sunulmasından ibarettir.

## II. İNCELEME VE DEĞERLENDİRMELER:

### 1. Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL Tarafından Düzenlenen 16/10/2015 Tarihli Bilirkişi Raporuna İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler:

Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu'nun başlangıç kısmında yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere, dosyanın bilirkişilerce incelenmesinin istenmesinin sebebi, himmet paralarının şirketlerin faaliyetlerinden elde edilmiş paralar gibi gösterilip gösterilmediğinin, şirket kazançlarının terörün finansmanında kullanılıp kullanılmadığının, yurtdışına usulsüz para transferlerinin olup olmadığının, altın üretiminde herhangi bir usulsüzlük bulunup bulunmadığının tespit edilmesidir.

Dosyanın incelenmesinde; Savcılığın talebi doğrultusunda bu hususların MASAK tarafından da incelendiği, bu konuda görevlendirilen Vergi Müfettişlerinin incelemesinin tamamlanması beklenmeden söz konusu bilirkişi raporunun yazıldığı, bu bilirkişi raporunun MASAK'ta görevli Vergi Müfettişlerince çok ağır bir şekilde asılsız ibareler içermesi, yeterli araştırmaya dayanmaması ve somut veriler içermeden yoruma dayalı olarak düzenlenmiş olması nedeniyle ağır bir şekilde eleştirildiği görülmüştür.

Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi iddiaların MASAK tarafından araştırılması sonucunda Müfettişlerce yazılarak Cumhuriyet Başsavcılığına iletilen 04.05.2016 tarihli 71198378-663.05.(2015-19)-6 sayılı yazıda özetle, **Bilirkişi Raporunda iddia edilen hususların büyük kısmının yasal defter kayıtları, cari mevzuat ve uygulamalar karşısında doğru olmadığı, bir kısmının ise gerekli ve yeterli araştırma yapılmadan iddia konusu yapıldığı tespitlerine** yer verilmiştir.

**Dosyanın incelenmesinde; MASAK tarafından inceleme için görevlendirilen vergi müfettişlerince** Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunu eleştiren ve içeriğinin yetersizliğini, özensizliğini belirten 04.05.2016 tarihli 71198378-663.05.(2015-19)-4 sayılı ve 04.05.2016 tarihli 71198378-663.05.(2015-19)-5 sayılı yazıların da yer aldığı görülmüştür.

Belirtmek gerekir ki, konusunda uzman ve tek yetkili kurum olan ve bizzat Savcılığın talebi üzerine **MASAK'ta devam eden bir denetim olmasına rağmen** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından bu denetim sonucu beklenmeksizin somut verilere dayanmayan, hukuki dayanaktan yoksun, maksatlı bir rapor düzenlenmiştir. Bu hukuksuz rapor da yer alan değerlendirme ve öneri doğrultusunda Koza İpek grubu şirketlerine kayyım ataması yapılmıştır. Tüm bu işlemlerden sonra sözü edilen bilirkişi raporunda yer alan iddia ve tespitler MASAK müfettişlerince çürütülmüştür. Bilirkişi Raporunun düzenlenmesinde acele edilmesinin sebebi, bu konuda detaylı araştırma yapılması sonucunda MASAK tarafından iddiaların asılsız olduğunun ortaya konulacak olmasıdır. Nitekim 04.08.2014 tarih ve 2014/AR(71)-1 sayılı MASAK Analiz Raporu'nda İddia edilen tüm hususlar MASAK tarafından görevlendirilen Müfettişlerce asılsız olduğu yönünde tespitte bulunulmuştur. Bu durumda açıkça görülmektedir ki; Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından düzenlenen Bilirkişi Raporunun temel amacının İpek Koza grubu şirketlerine kayyım heyeti atanması için dayanak oluşturulmasıdır.

Bu nedenle Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından düzenlenen Bilirkişi Raporu hakkında MASAK tarafından 04.05.2016 TARİH VE 71198378-663.05.(2015-19)-6 SAYILI yazı ile getirilen eleştiriler ile birlikte söz konusu raporda ve hazırlanması sürecinde gördüğümüz hukuka aykırılıklara, eksiklik ve hatalara ve değerlendirmelerimize aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir:

**1-** Dosyanın incelenmesinden; İpek ailesi ve şirketlerine yönelik soruşturmaya MASAK tarafından yazılan ve Ankara Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilen 04.08.2014 tarih ve 2014/AR(71)-1 sayılı Analiz Raporu'yla başlandığı anlaşılmaktadır.

Bahsi geçen rapor doğrultusunda yürütülen soruşturmanın seyrinin zaman içinde değiştiği, soruşturmaya konu edilen iddialar arasında dahi birbiri ile çelişen hususlar bulunduğu görülmüştür.

Analiz Raporları MASAK uzmanları tarafından hazırlanan bir ön çalışma niteliğinde olup, detaylı inceleme ve araştırmalara dayanmamaktadır. MASAK'a ulaşan verilerin derlenmesi sonucu hazırlanan bu raporlarda şüphe çeken bir durumun varlığı halde detaylı inceleme ve araştırmaları yapmak üzere MASAK tarafından Denetim Elemanı (Müfettiş) görevlendirilmektedir.

Dosya içeriğinin incelenmesinde; MASAK Uzmanlarınca hazırlanan ve Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilen 04.08.2014 tarih ve 2014/AR(71)-1 sayılı Analiz Raporu ile İpek Grubu hakkında Savcılık Soruşturmasına başlandığı anlaşılmıştır. Analiz Raporu'nun yukarıda da ifade edildiği üzere bir ön çalışma niteliğinde olması, asıl inceleme ve

araştırmanın denetim yetkisine sahip Müfettişlerce yapılması gereğinden dolayı Savcılık tarafından **MASAK'tan konunun denetim elemanlarınca incelenip araştırılması ile düzenlenecek raporun gönderilmesi istenilmiştir.** Nitekim Analiz Rapor'unun 1. sayfasında yer alan dip notta da analiz raporunun yeterli incelemeye dayanmadığı, daha detaylı bir incelemnin gerekli olduğu şu şekilde vurgulanmıştır:

*"Şahısların banka bilgileri, MASAK veri tabanındaki havale/EFT/SWİFT gibi bilgiler kullanılarak analiz ve değerlendirmeye tabi tutulmuş olup bu veriler eski bilgileri ihtiva etmeyip, bazı eksiklikleri de içermektedir.* ***Bu sebeple bankalardan alınacak banka verileri (orijinal veriler) üzerine banka verilerinin analiz ve değerlendirmeye tabi tutulmasının uygun olacağı, daha doğru sonuçlara ulaşılabileceği değerlendirilmektedir****."*

MASAK ön çalışması niteliğinde olan ve daha detaylı bir çalışma gerektiren Analiz Raporu'na istinaden (Müfettişlerce yapılan çalışma sonuçları beklenmeksizin) İpek ailesinin ikamet ettiği yerler ve ortağı olduğu şirketlerde Ankara 7. Sulh Ceza Hakimliği'nin kararıyla 01.09.2015 tarihinde arama yapılmıştır.

Arama kararı incelendiğinde, iki temel iddianın olduğu görülmektedir. Bu iddialardan birincisinin 7 milyar 40 milyon $ tutarındaki paranın yurtdışına kaçırıldığı, diğeri ise Ereğli Demir Çelik A.Ş. tarafından Koza-İpek Eğitim Sağlık Hizmet Yardım Vakfı'na 122 Milyon TL gönderildiği iddiasıdır.

Yapılan incelemeler sonucunda bu iki iddianın asılsız olduğu anlaşılmıştır:

7 milyar 40 milyon $ tutarındaki paranın yurtdışına kaçırıldığı iddiasına ilişkin olarak; **MASAK denetim raporlarında 7 milyar 40 milyon $ tutarındaki paranın kümülatif toplamlardan ibaret olduğu, gerçekte bu boyutta bir paranın olmadığı**, Bahreyn, Malta gibi ülkelerde yer alan çeşitli bankalardan gecelik repo geliri elde etmek için yapılmış ve tekrarlı işlemlerden ibaret olduğu, bu gibi ülkelere gönderilen paraların tamamının vade bitiminde Türkiye'deki hesaplara geri geldiği belirtilmiştir. Örnek vermek gerekirse, 1.000 TL tutarındaki bir paranın 10 gün boyunca her gün repo yapılması durumunda işlem hacminin 10.000 TL olarak görülmesidir. MASAK tarafından düzenlenen ve soruşturmanın üzerine bina edildiği Analiz Raporu'nda gecelik repo geliri elde etmek için kullanılan paralar alt alta toplanmak suretiyle 7 milyar 40 milyon $ tutarında paranın yurtdışına kaçırıldığı yönüyle yanlış bir değerlendirme yapılmıştır. Bu konuda Vergi Müfettişlerince yapılan detaylı inceleme sonucunda bu iddianın asılsız olduğu ortaya çıkmıştır.

Ereğli Demir Çelik A.Ş. tarafından Koza-İpek Eğitim Sağlık Hizmet Yardım Vakfı'na **122 Milyon TL gönderildiği iddiasının ise tamamen asılsız olduğu**, Akbank A.Ş. tarafından MASAK veri tabanında kullanılmak üzere yapılan raporlamanın yanlış olduğu, hem Akbank A.Ş., hem Ereğli Demir Çelik A.Ş., hem de ilgili havalelerin esas lehdarı olan İskenderun Demir Çelik A.Ş.'nin yapmış olduğu açıklamalardan anlaşılmıştır. Ayrıca, Analiz Raporu'nda yer alan *"Şahısların banka bilgileri, MASAK veri tabanındaki havale/EFT/SWİFT gibi bilgiler kullanılarak analiz ve değerlendirmeye tabi tutulmuş olup bu veriler eski bilgileri ihtiva etmeyip, bazı eksiklikleri de içermektedir. Bu sebeple bankalardan alınacak banka verileri (orijinal veriler) üzerine banka verilerinin analiz ve değerlendirmeye*

*tabi tutulmasının uygun olacağı, daha doğru sonuçlara ulaşılabileceği değerlendirilmektedir."* İfadesinin de bu iddialar hakkında detaylı bir inceleme ve araştırma yapılmadan doğru bir sonuca ulaşılamayacağını, iddiaların asılsız olabileceğine işaret etmektedir.

Aramaya dayanak olan bu iddiaların asılsız olduğu, gerek MASAK denetim elemanlarınca yapılan inceleme sonuçlarından, gerekse de görülmekte olan 2017/44 esas nolu davada konu olmamasından anlaşılmaktadır.

**2)** Dosyanın incelenmesinde; "Daha Az Altın Üretildiği Halde Çok Üretmiş Gibi Göstererek Himmet Olarak Toplanan Paralarının Aklandığı" İddiasının Soruşturmanın Sonunda "Daha Çok Altın Üretildiği Halde Az Üretmiş Gibi Göstererek Kayıt Dışı Altın Ticareti Yapıldığı" İddiasına Evrildiği Görülmüştür:

MASAK tarafından düzenlenen ve soruşturmanın üzerine bina edildiği 04.08.2014 tarihli Analiz Raporu'nda 7 milyar 40 milyon $ tutarlı paranın yurtdışına kaçırıldığı iddia edilmiştir. Ayrıca, MASAK müfettişlerinin yürüttükleri incelemelere ilişkin Savcılık Makamına hitaben yazdıkları 04.05.2016 tarih ve 71198378-663.05.[2015-19]-5 sayılı yazının ekinde yer alan ve MASAK Başkanlığı tarafından 31.07.2015 tarihinde müfettişlere gönderildiği anlaşılan isimsiz, imzasız ve tarihsiz ihbar mektubunda ise Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin beyan ettiği üretim bilgilerinin gerçeği yansıtmadığı, altın üretiminin beyan edilenden çok daha az olmasına rağmen üretilmiş gibi gösterilerek toplanan himmet altınlarının/paralarının aklandığı iddia edilmiş ve yurtdışına kayıt dışı gönderilen 7 milyar 40 milyon $ tutarlı paranın aklanan bu himmetler/altınlarla ilgili olduğu belirtilmiştir.

Bu ihbara ilişkin olarak, MASAK müfettişlerince yapılan incelemeye ilişkin bilgilerin, 04.05.2016 tarih ve 71198378-663.05.(2015-19)-4,5 sayılı MASAK yazılarıyla Savcılık Makamına bildirildiği anlaşılmaktadır. Bu yazılarda, inceleme ve soruşturmaya ilişkin bilgiler verilmiş, **hem 7 milyar 40 milyon doların yurtdışına kaçırıldığı iddiasının asılsız olduğu, hem de üretilmemiş altınların üretilmiş gibi gösterilmesi neticesinde himmet olarak toplanan altınların/paraların bulunduğu iddiasında bulunulamayacağı sonucuna varılmıştır**.

Bahsi geçen yazıda, *"Müfettişliğimizce yapılan inceleme ve araştırmalar neticesinde, yukarıda da ayrıntılı olarak incelendiği üzere, Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin yapmış olduğu altın üretiminin, hem Türkiye hem de Dünya'da yapılan altın üretimleriyle benzer süreçler taşıdığı, madenden çıkarılan altın miktarının üretime başlanmadan önce öngörülebilir olduğu, altın üretimine ilişkin söz konusu şirketin beyan ettiği miktarda altın üretip üretmediğinin tespitinin halen şirket tarafından işletilen maden sahalarında bulunan karotların analize tabi tutulması sonucunda netlik kazanacağı, bunun haricinde yapılacak tüm değerlendirmelerin ve şirket tarafından beyan edilen üretim miktarının gerçek olup olmadığına ilişkin yapılacak randıman çalışmalarının doğru sonuç vermeyeceği kanaatine varılmıştır."* ifadesi yer almaktadır.

İnceleme neticesinde MASAK müfettişlerinin vardığı bu sonuca göre maden sahalarında bulunan karotların (numunelerin) uzman bilirkişilerce ve laboratuvarlarda

incelenmesi gerektiği halde **karot (numune) incelenmesi yapıldığına ve sonucuna dair dosya kapsamında bir belge bulunmadığı, bu yönde bir incelemenin yapılmadığı görülmüştür**.

**Soruşturmanın başlangıcında** "az altın ürettiler, toplanan himmetleri akladılar" şeklinde bir iddia ileri sürülmüşken, ilerleyen süreçte iddia tam tersi bir yöne kaydırılmış "çok altın ürettiler, kayıt dışı sattılar" şekline dönüştürülmüş, karotlar (numuneler) üzerinde uzman bilirkişi incelemesi yaptırılmadan vergi inceleme raporlarının (10.03.2017 tarih 2017-A-1707/2 sayılı Vergi Tekniği Raporu 3.6,3.7,3.8 bölümleri) düzenlendiği görülmüştür.

**3-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından bilirkişi raporu düzenlenirken, **iddia edilen hususlarda yetkili ve ihtisas sahibi kurum olan MASAK tarafından da inceleme yürütülüyor olması da bilindiği halde MASAK incelemesinin sonuçlanması beklenmeksizin ve yeterli araştırma yapılmaksızın bilirkişi raporu düzenlenmiştir.**

**4-** Bilirkişi Raporu'nda bilirkişilerin tespit ettiklerini! iddia ettikleri onlarca suçun hiçbirini başta MASAK olmak üzere idari birimler, adli birimler ve devletin diğer yetkili birimleri uzun süren çalışmalar sonucunda tespit edememişken, yaklaşık bir aylık bir çalışmayla Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından büyük bir suç organizasyonu ortaya çıkarıldığı iddia edilmiş ve tüm şirketlerine el konulması ve kayyıma devredilmesi gerektiği belirtilmiştir. Raporda yer alan tespitlerin asılsız olması karşısında bu raporun Koza-İpek grubu şirketlerine kayyım atanmasını hedeflediği anlaşılmaktadır.

**5-** Söz konusu bilirkişi raporu Savcılık tarafından MASAK'a da gönderilmiştir. Söz konusu rapor hakkında savcılığa gönderilen 04.05.2016 tarih ve 71198378-663.05.(2015-19)-6 sayılı yazıyla; Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nda iddia edilen hususların hukuki dayanaktan yoksun, yeterli incelemeye dayanmayan eksik incelemeye dayalı hayali rakamlarla yazılmış bir rapor olduğu belirtilmiştir.

Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nun tutarlığının bulunmadığı, inceleme ve araştırmaya dayanmayan hayali tespitlerde bulunulduğu, mali hukuk literatürüne uygun olmadığı, hukuksal bir temele oturmadığı ve tamamen soyut iddialardan oluştuğu görülmektedir. Aklama suçundan, peçeleme ve muvazaa yoluyla vergi kaçakçılığı yapılmasına kadar birçok suç isnadında bulunulmuş, ancak yapılan suçlamalar somut tespitlere ve delillere dayandırılmamıştır. Nitekim bu soyut iddia ve isnadların **MASAK müfettişlerince incelenmesi sonucunda söz konusu Bilirkişi Raporuna ilişkin çok sayıda hata ve eksiklik tespitinde bulunulmuş, 04.05.2016 tarih ve 71198378-663.05.(2015-19)-6 sayılı yazıda belirtilmiştir.**

**6-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nda, Koza İpek Basın ve Basım San. Tic. A.Ş.'nin hisse devir işlemlerinin fiktif olduğu iddia edilmektedir. Dosyanın incelenmesinde, bilirkişi

heyetinin böyle bir kanıya varmalarını gerektirecek hiçbir tespite yer vermedikleri görülmüştür. Öte yandan yapılan hisse devir işlemlerinin gerçek olduğunun, usule ve hukuka uygun olarak yerine getirildiğinin yasal kayıtlarda mevcut olduğu görülmüştür:

Melek İPEK'e ait 103.860 adet hisse 1 TL/1 adet bedelle toplam 103.860,00 TL'ye ATP İnşaat firmasına, kalan 3 hisse ise 3 TL bedelle Ayhan YURTTAŞ'a devredilmiştir. Pelin ZENGİNER'e ait 20.730 adet hisse 1 TL/1 adet bedelle toplam 20.730 TL'ye ATP İnşaat firmasına kalan 7 hisse ise 7 TL bedelle Şaban YÖRÜKLÜ'ye devredilmiştir.

Bu işlemler yevmiye defterine 27.02.2014 tarih ve 571 sayılı yevmiye numarasıyla yansımıştır. Ayrıca, ATP İnşaat firması tarafından, Melek İPEK ve Pelin ZENGİNER'in banka hesaplarına hisse devir işlemlerine ilişkin meblağlar yatırılmıştır.

Yukarıda da açıkladığımız üzere, yapılan hisse devri işlemi yasaldır ve hukuka aykırı bir yanı bulunmamaktadır.

**7-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nda şirketlerin Yönetim Kurulu Karar Defterlerinde usulsüzlükler bulunduğu belirtilmiş ve cezai müeyyide olarak, şirket tüzel kişiliğinin iradesini yansıtan yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerinin TCK ve ilgili kanunlar çerçevesinde adli para cezasıyla cezalandırılmaları gerektiği belirtilmiştir.

İlgili şirketlerin yönetim kurulu karar defterlerinde, yönetim kurulu üyelerince belirtilen irade beyanlarını sakatlayıcı hiçbir işlem ve fiil bulunmamaktadır. İmzaların sahte olduğu iddiası adli makamlarca yapılacak tespitlerle ortaya çıkacak olmasıyla birlikte, bir an için imzaların yönetim kurulu üyeleri tarafından birbirlerinin yerine atıldığını farz edelim. Bu durumda, ilgili yönetim kurulu üyelerinin bu imzaları reddetme ve kendi irade beyanlarını yansıtmadığı iddiasını ortaya atma durumları her zaman vardır. Yönetim kurulu üyelerinin, Yönetim Kurulu Karar Defterlerine ulaşma ve inceleme durumları var ve alınan kararların hiçbirine itirazları yok ise, yönetim kurulu karar defterlerinde yer alan tüm kararlar geçerliliğini korur.

Ayrıca, bilirkişi heyetinin kanunlardaki değişiklikleri takip edemediği görülmektedir. Zira, Bilirkişi Raporu'nda yer verilen Türk Ticaret Kanunu'nun 562. Maddesi 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir. Bilirkişi heyetinin ne yazık ki bu değişiklikten haberdar değildir. İlgili kanun maddesinde bilirkişilerin suçlamalarına ilişkin müeyyidelerin adli para cezasını değil, idari para cezasını gerektirdiği belirtilmektedir.

**8-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nun III/D bölümündeki suçlamaların irdelenmesinden de anlaşılacağı üzere, bilirkişiler; yatırım teşvik mevzuatı hakkında da bilgi sahibi olmadıkları ortaya çıkmaktadır. Bilirkişiler, yatırım teşvik mevzuatına aykırı hareket edildiği iddiasında bulunmuşlar ve vergi kaçakçılığı (VUK Md. 359), kamu kurumu aleyhine dolandırıcılık (TCK Md. 158) suçlarının işlendiğine ilişkin isnatlarda bulunmuşlardır.

İlgili hukuki düzenlemeleri gereği, tevsi yatırımla, yeni yatırım arasında, yararlanılan vergisel teşvikler açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Bir diğer anlatımla, yatırıma katkı

tutarı değişmemektedir. Yani, bilirkişilerin iddia ettiğinin aksine, vergi kaçakçılığı ve dolandırıcılık suçlarını oluşturacak hiçbir eylem bulunmamaktadır.

**9-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nun III/E ve III/F bölümlerinde, 2010 yılında Koza İpek Holding ile ATP İnşaat ve Ticaret A.Ş. tarafından yararlanılan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde hüküm altına alınan iştirak kazançları istisnasının yanlış uygulandığı iddiaları yer almaktadır. Bilirkişilerin, mezkur kanunun 5/1-e maddesinde yer alan, istisna kazancın 5 yıl boyunca sermayeye ilavesi dışında başka bir hesaba (Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, Muhasebe Genel Tebliğlerinde bahsedilen Hesap) aktarılmaması şartını, 5 yıl boyunca banka hesabında bekletilmesi olarak anladıkları görülmektedir. Ki bu durum bilirkişilerin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve uygulamasına vakıf olmadıklarını açıkça ortaya koymaktadır. Aslında bu durum bilirkişilerin söz konusu incelemeleri yapma yeterliliğine sahip olmadıklarını da göstermektedir.

İstisnadan yararlanma şartlarından biri olan, istisna kazancının 5 yıl boyunca sermayeye ilavesi dışında başka bir hesaba aktarılmaması şartını ihlal edecek hiçbir husus bulunmamaktadır. Kaldı ki, ilgili tutarın sermayeye ilave edildiği de görülmektedir.

Bilirkişi Raporu'nda yer alan, istisna tutarlarının harcama yerlerinin takip edilemediği iddiası da asılsızdır. Zira, hem kanuni defter kayıtlarından hem de ilgili bankaların hesap hareketlerinden parasal takip rahatlıkla yapılabilmektedir. Bilirkişi Raporu'na ilişkin MASAK müfettişlerince Savcılık Makamına yazılan yazıdan da, parasal takibin rahatlıkla yapılabildiği görülebilmektedir.

Bilirkişiler, vergi ziyaı oluşturan her fiilin, aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu da oluşturduğuna yönelik iddialarda bulunmuşlardır. Halbuki, vergi ziyaı ile vergi kaçakçılığı suçları birbirinden çok farklıdır. Bu husus detaylı bir şekilde yukarıda açıklanmıştır. Vergi hukuku ile ilgili bu hususun da bilirkişilerce gözden kaçırılmış olması bilirkişilerin vergi hukuku yönüyle de yeterli bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir. Her vergi ziyaına sebebiyet veren fiil vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmuş olsaydı, hemen herkes vergi kaçakçısı olarak cezai yaptırıma maruz kalabilirdi. Örneğin; "*Kayıt dışı ekmek satışı yapan bir fırıncıyı, bilirkişilerin mantığıyla şöyle cezalandırmak gerekmektedir: Peçeleme ve muvazaa yoluyla, fırındaki ekmek alışverişine ilişkin parasal takibin yapılmasını engelleyecek organizasyonla (örneğin, kayıt dışı paralar fırın sahibinin oğlunun banka hesabında birikmiş olabilir), devlete aktarılması gereken gelir/kurumlar ve katma değer vergileri fırıncının tasarrufunda kalmış, böylelikle vergi kaçakçılığı suçu oluşmakla birlikte, ekmek alırken yazar kasa fişi almayan müşteriler de vergi kaçakçılığına iştirak suçunu işlemiştir."* Sonucu ortaya çıkacaktır.

**10-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nun III/G bölümünde Koza İpek Holding'in 2011 hesap döneminde Doğu Anadolu Maden Arama ve Sondaj A.Ş.'ye ait 17.843.139,33 TL tutarlı hisseleri Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye 15.452.311,33 TL zararla 2.390.828 TL'ye sattığı, satışa ilişkin alınan senedin gerçek tahsilat durumunu yansıtmadığı ve muvazaalı olduğu, hisse senetlerinin ödemesinin yapılmadığından aslında satışın fiilen gerçekleşmediği ancak

gerçekleşmiş gibi gösterildiği ve örtülü kazanç aktarımı yapıldığı, durumun SPK'nın 110/1-b,c ve TCK'nın 155/2. Maddeleri uyarınca suç oluşturduğu iddia edilmiştir.

Öncelikle, Bilirkişi Raporu'nda belirtilenin aksine, senet ödemesi 20.02.2014 tarihinde Akbank A.Ş. üzerinden yapılmıştır. Bilirkişilerin ödeme yapılmadığını iddia etmelerinin sebebi anlaşılamamıştır. Ayrıca, bahsi geçen satışa ilişkin değerleme raporu da mevcuttur.

Bunun yanında, Koza İpek Holding'in hisse satışı işleminin SPK mevzuatını ilgilendiren bir tarafı bulunmamaktadır. Zira, Koza İpek Holding halka açık bir şirket değildir. Diğer taraftan, Koza Altın İşletmeleri A.Ş., emsallere uygunluk ilkesi gereği, daha yüksek tutardan bir hisse alımı gerçekleştirmiş olsaydı, SPK mevzuatı açısından örtülü kazanç dağıtımı oluşmuş olabilecekti. Ancak, bilirkişilerce de belirtildiği üzere, Koza Altın İşletmeleri tarafından alınan hisseler yüksek bedelle alınmamıştır. Dolayısıyla, bilirkişilerin belirttiğinin aksine bu suçların oluşmasında fiili imkansızlık bulunmaktadır.

**11-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nun III/H bölümünde, ATP İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin 2011 yılında 627.380 TL danışmanlık hizmeti ödemesinin Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'de çalışmakta olan kişilere yapıldığı, ödemelerin elden yapıldığı ve sadece gider pusulası düzenlendiği, sonuçta alınmayan hizmete ilişkin sahte belge düzenlenerek suç işlendiği, şirketin kaynağı belli olmayan bir para girişine izin vererek bu girişi belgeyle harcamaya çevirip gayri resmi olarak ilişkide olduğu kurum çalışanları vasıtasıyla tekrar kayıt dışı yaparak para akladığı iddia edilmiştir.

Öncelikle, bilirkişilerin bu kanıya hangi verilerle vardıkları anlaşılamamıştır. Bilirkişilerin mal varlığı değerlerini aklama ve sahte belge düzenleme fiillerinin nasıl oluşacağı hakkında bilgi sahibi olmadıkları ortaya çıkmaktadır.

Aklama suçundan bahsedebilmek için öncelikle şu sorunun cevabının verilmesi gerekmektedir: "*Şirket, kaynağı belirsiz hangi paranın, şirket kayıtlarına girişine izin vermiştir?"* Ancak, bilirkişiler bu yönde bir araştırma ve tespit yapmadan, raporun tamamında yaptıkları gibi, suç oluşturma çabasıyla hareket etmişlerdir. Nitekim vergi incelemeleri sonucunda da şirkete kaynağı belirsiz olan hiçbir para girişi olduğuna dair bir tespitte bulunulmamıştır. Bu nedenle bilirkişi raporunda bu yönde yer alan iddialar soyut birer iddia olmanın ötesine geçememiştir.

Diğer taraftan, bahsi geçen ödemelerin yapıldığı kişilerin yaptıkları harcamalar da ortadadır. Bu kişilerin harcamalarına ilişkin MASAK raporunda da ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Yapılan ödemelerin yersiz olduğu iddiasının tek yaptırımı ise, Vergi Usul Kanunu gereğince vergi ziyaı cezası uygulanmasıdır. Kurumlar vergisi açısından giderler reddedilir ve cezalı tarhiyat yapılır. Böyle bir yaklaşım yukarıda da belirttiğimiz gibi, bilirkişilerin her vergi ziyaı cezasını gerektiren eylemin aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu yanılgısının bir sonucu olduğu hususu ortaya çıkmaktadır.

**12-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporunda Koza İpek Holding A.Ş.'nin 2011 yılında karından

daha fazla bağış yaptığı ve yapılan bağışlar vasıtasıyla kaynağı belli olmayan ama görünürde holding bünyesinde resmi para olduğu izlenimi verilen bir mali değerin vakıf ve derneklere aktarılarak bir aşama daha ileri gidilmek suretiyle ekonomik sahaya sürüldüğü izleniminin ağırlık kazandığı iddiasında bulunulmuştur.

Öncelikle, yapılan incelemeler sonucunda ne Koza İpek Holding A.Ş.'de ne de bünyedeki diğer şirketlerde kaynağı belirsiz para tespitinde bulunmamıştır. Dolayısıyla bilirkişiler hangi verilerle bu tür iddialarda bulunduklarını somut ve açık bir şekilde ortaya koymamışlardır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, bu tür mesnedsiz ve hukuki dayanaktan yoksun iddialar Bilirkişilerin yeterli teknik ve akademik bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir. Bilirkişilerin mali kar ve ticari kar ayrımını bilmedikleri, vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımların yasal olduğu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve YÖK Kanunu'nda bu bağışların desteklenmesi ve şirketlerin teşvik edilmesi amacıyla beyanname üzerinden matrahtan indirim hakkı verildiğini bilmedikleri/görmezden geldikleri ortadadır. Ülkemizde birçok vakıf üniversitesi bulunmakta ve bu üniversitelerin iyi bir hizmet kalitesini yakalamak ve devam ettirebilmeleri için kurucuları tarafından sürekli fonlandığı bilinmektedir. Zaten kanun koyucu da, bu durumu yaptığı yasal düzenlemelerle teşvik etmektedir.

**13-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporu'nun IV/13 bölümünde, gerçek mal bedelinin 7.650 USD olmasına rağmen faturada iki katı olacak şekilde 14.010 USD olarak düzenlendiği varsayımıyla, hileli muhasebe kayıtlarının yapılmasının yanı sıra kayıt dışı para aktarımı yapıldığı gibi bir çok suç türü bulunduğu iddia edilmiştir.

Bu iddia da bilirkişilerin yetersizliği ve bilgisizliğinden kaynaklanmaktadır. Bu iddiaları da eksik ve yetersiz bir değerlendirmeye dayanmaktadır. Zira, bahsi geçen işlemler Let Pacific Co. Lt firmasıyla yapılmıştır ve mal bedelinin bir kısmı avans olarak ödenmiş ve faturanın kesilmesinden sonra kalan kısmın ödemesi yapılmıştır. Ancak, bilirkişiler ticari hayatta sıkça kullanılan avans ödemelerini hatalı ve kasıtlı bir şekilde yorumlayarak, "bir çok suç türü bulunduğu" şeklindeki hukuk literatürüne de uygun olmayan ibarelerle suç isnadında bulunmuşlardır. Bilirkişilerin buradaki tavrı kasıtlı değilse bilgisizliklerinin ikrarıdır.

**14-** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporunun Değerlendirme ve Sonuç bölümünün 5, 12, 13, 14. maddelerinde; "Çok önemli Muhasebe Sahteciliklerinin ve hilelerinin yapıldığı, paralel muhasebe sistemi oluşturulduğu vb." tespitlerine yer verilmiş olduğu halde, Vergi Müfettişlerince yazılan hiçbir Raporda bu konuda bir tespite ve tenkide yer verilmemiştir.

Vergi Usul Kanunu 359.maddesine göre;

*"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

*1)* ***Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanla****r, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı*

*gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen* ***başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler****,*

*.....*

*Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur....."*

Hükmüne yer verilmiştir. Mezkur kanunun Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül başlıklı 367 maddesine göre;

*"Yaptıkları inceleme sırasında* ***359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri*** *ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir."*

Hükmüne yer verilerek, **defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanların, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlerin, tespit edilmesi halinde Cumhuriyet Savcılığına Vergi Suçu Raporu tanzim edilmesi kanuni zorunluluktur.**

**Vergi Müfettişlerince hazırlanan Vergi Suçu Raporlarının hiçbirinde VUK 359/a kapsamında hesap ve muhasebe hilesine veyahut defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesine ilişkin bir tespit bulunmamaktadır. Vergi idaresinin ve inceleme yapılan kişilerin tüm verilerine erişerek ve incelenerek yapılan detaylı incelemeler sonucunda muhasebe hilesi yapıldığı veya çift defter tutulduğu yönünde bir tespite varılamamışken** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunda soyut ibarelerle suç yaratılmaya çalışılmıştır. Bilirkişilerce hukuk dilinden uzak değerlendirmelerle hiçbir hukuki dayanağı olmadan suç isnadı yapıldığı, raporda belirtilen muhasebe sahteciliklerinin ve hilelerinin ne olduğunun açık ve somut olarak ortaya konmadığı, algı yönetimi yapmak amacıyla bu ibarelerin kullanıldığı, raporun vergi hukuku terminolojisine de uygun olmadığı görülmektedir.

**15)** Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Raporun IV- Değerlendirme ve Sonuç bölümününde, *"MASAK'ın çalışma alanı kapsamında birçok karapara aklama eyleminin varlığının tespit edildiği* kanaatine varılmıştır" denilmiş fakat bu kanaati destekleyecek hukuki hiçbir delil ortaya konulmamıştır. Keza **Karapara Aklama suçunun araştırılmasında yetki MASAK'a aittir**. Bilirkişi Raporundaki tespitin aksine, söz konusu Şirketler tarafından işlendiği iddia olunan **Karapara Aklama suçuna ilişkin olarak MASAK tarafından hazırlanmış herhangi bir Rapor bulunmadığı** görülmüştür.

**16)** Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunun sonuç kısmında aynen;

Hukuka aykırı işlemlere dair özellikle son yıllarda Vergi İdaresi tarafından vergi teknik raporlarının düzenlenmediği, teknik raporu olmayan inceleme raporlarının var olduğu, Sermaye Piyasasını ilgilendiren hususlarda ilgili kurulun hareket etmediği;

Denilmek suretiyle, vergi idaresi ve SPKr.'nun **tüm yetki ve imkanlarıyla yürüttükleri** gözetim ve denetim faaliyetleri neticesinde Koza-İpek Grubu şirketlerinin mevzuata aykırı herhangi bir işlemi bulunmadığı yönündeki tespit ve değerlendirmeleri soyut ibarelerle eleştirilmekte, hem vergi idaresi hem de SPKr görevi ihmal yönüyle suçlanmaktadır. Ayrıca yukarıda aynen alıntılanan ibareyle gerek vergi idaresi gerekse de SPKr bünyesinde savcılık müzekkerelerine istinaden yapılmakta olan denetimler de etkilenmeye ve yönlendirmeye çalışılmıştır.

SPKr ve Vergi İdaresi mutad görevlerini yaptığı ve ortada suça konu bir tespitleri olmadığı halde sanki bir suç varmış gibi Bilirkişi Raporu yazılarak SPKr ve Vergi İdaresi Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan Bilirkişi Raporu ile zan altında bırakılmıştır. Yetersiz incelemeye dayalı soyut ve muğlak ibare ve iddialar içeren bu bilirkişi raporunun en önemli amacının SPKr ve Vergi İdaresi'ni suçlayarak bu kurumların yeniden inceleme yapmalarını sağlamak olmuştur.

Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu incelendiğinde, SPKr ve Vergi İdaresine suç isnad edilmek suretiyle -bu bilirkişi raporu dayanak yapılarak- kurumlardan önceki denetim sonuçları ile çelişen raporların alınmasının amaçlandığı açıkça görülmektedir.

**Yukarıda maddeler halinde belirtilen tüm hususlar birlikte değerlendirilerek özetlendiğinde;** Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunun yasal dayanaktan uzak, usulsüz ve gerekli özeni göstermeksizin hazırlanmış, taraflı ve hukuki olarak yok hükmünde olan bir rapor olduğu kanaatine varılmıştır. Raporda iddia edilen hususlar somut bir şekilde ortaya konmamıştır. Söz konusu bilirkişi raporunun amacının Koza-İpek grubu şirketlerine kayyım atanmasını sağlamak ve ilgili kurumları zan altında bırakarak bu kurumlar hakkında yeniden inceleme yapılmasını sağlamak olduğu, hukuksal bir dayanağı olmayan soyut ve suç isnadı niteliğindeki ibareler içeren söz konusu raporun hukuksal bir dayanak gibi kullanılmaya çalışıldığı görülmüştür. Nitekim bu rapor esas alınarak yeniden vergi incelemeleri ve SPKr denetimleri yapılmış, vergi ve SPK mevzuatı yönüyle daha önce yapılan gözetim ve denetim faaliyetlerinde mevzuata aykırı bir durum tespiti yapılmadığı halde, bu rapor sonrasında yapılan incelemeler sonucunda yetersiz inceleme ve eksik mütalaalara dayalı olarak denetim raporları düzenlendiği görülmüştür.

## 2. Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN Tarafından Düzenlenen 21/12/2018 Tarihli Bilirkişi Kurulu Raporuna İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler:

Söz konusu bilirkişi kurulu raporu incelendiğinde; SPK, Vergi ve MASAK mevzuatı yönüyle suç işlendiğine yönelik tespit ve değerlendirmelerde bulunulduğu görülmüştür. Bu nedenle söz konusu Bilirkişi kurulu raporundaki iddialara ilişkin inceleme, tespit ve değerlendirmelerimiz ilgili mevzuat yönüyle aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

### 2.1.SPK MEVZUATI YÖNÜYLE YAPILAN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

SPK mevzuatı yönüyle dosya içerikleri incelendiğinde; öz itibariyle örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlal edildiği ve güveni kötüye kullanma suçunun işlendiğinin iddia edildiği görülmektedir.

Söz konusu iddiaların usul ve esası yönünden değerlendirme ve mütalaalarımız şu şekildedir:

#### a. SPKr Denetlemeleri ve Suç Duyurularının USUL Bakımından Değerlendirilmesi:

SPKn. gereğince SPKr; yatırımcıların korunması, piyasaların adil, etkin ve şeffaf bir biçimde işlemesinin güvence altına alınması ve sistemik risklerin azaltılması amaçlarıyla gözetim görev ve yetkisine sahiptir. Sürekli nitelikteki bu görev esnasında; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda çalışmasını ve yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını engelleyen ihmal, ihlal, suiistimal ve benzeri her tür yasal olmayan fiil ve eylemlerin tespiti halinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde gerekli işlemlerin yapılması ve tedbirlerin alınmasının yanı sıra suç teşkil eden eylemler hakkında Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaktadır.

Gerek yatırımcıların ve sermaye piyasasının korunması, gerekse de spekülatif sonuçlara yol açılmaması bakımından SPKn'nda yazılı bütün suçlar bakımından yukarıda belirtilen özel yargılama usulü getirilmiş olup, bu usule uyulması yasal bir zorunluluktur. SPKr'nun yaptığı sürekli gözetim ve denetim faaliyetleri neticesinde suç teşkil eden bir eylemin varlığı halinde Cumhuriyet Başsavcılığına yazılı başvuruda bulunulması bu özel yargılama usulünün olmazsa olmazıdır. SPKr yapmış olduğu sürekli gözetim ve buna bağlı denetim faaliyetleriyle sermaye piyaslarını kontrol etmekte, ya kendiliğinden ya da pay sahiplerinin başvurusu üzerine harekete geçmektedir. Bu hususa ilişkin ayrıntılı açıklamalar Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN Tarafından Düzenlenen 21/12/2018 Tarihli 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Kurulu Raporunda da aynen şu şekilde yer almaktadır:

*"Mülga 2499 sayılı SPKn.'nun 'Usul Hükümleri' başlıklı 49'uncu maddesiyle SPKn.'nda yazılı suçlardan dolayı kovuşturma yapılması, SPKr. tarafından Cumhuriyet Savcılığına yazılı başvuruda bulunulması şartına bağlanmış idi. Meri 6362 sayılı SPKn.'nun 'Yazılı başvuru ve özel soruşturma usulleri'başlıklı 115. maddesiyle de, SPKn.'nda tanımlanan veya atıfta bulunulan suçlardan dolayı soruşturma yapılması, SPKr. tarafından Cumhuriyet başsavcılıklarına yazılı başvuruda bulunulmasına bağlanmıştır. Buna göre,* ***sermaye piyasasında örtülü kazanç aktarımı suçu dahil SPKn.'nda yazılı bütün suçlar bakımından bu özel yargılama usulünün uygulanması zorunludur.****"*

Tarafımızca dosya içeriğinin incelenmesinde SPKn.'nda yazılı bütün suçlar bakımından bu özel yargılama usulünün uygulanması zorunlu olduğu halde bu usule uyulmadığı görülmüştür.

Dosya münderecatı incelendiğinde; SKPn'na istinaden halka açık Koza Grubu şirketleri tarafından usulüne uygun olarak tüm bildirimlerin ve yükümlülüklerin süresinde SPKr'na yapıldığı, bu bildirimler üzerine SPKr tarafından rutin ve sürekli nitelikte olan gözetim ve denetim faaliyetlerinin yerine getirildiği ve bir usulsüzlük tespit edilmemesi nedeniyle özel yargılama usulünün gerektirdiği şekilde SPKn'nda belirtilen sürelerde Cumhuriyet Savcılığına yazılı bir başvuruda bulunulmadığı görülmektedir.

Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının SPKr'na yönelik 18.12.2015 tarihli E. 2014/119687 sayılı müzekkeresine kadar SPKn gereğince SPKr tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına yönelik yazılı bir suç duyurusunun bulunmadığı görülmektedir.

Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının SPKr'na yönelik 18.12.2015 tarihli E. 2014/119687 sayılı müzekkeresinin ise Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu'nda yer alan hukuksal dayanaktan ve bilimsellikten uzak SPKr'nu da suçlayıcı nitelikteki muğlak ve soyut ibarelerden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunun sonuç kısmında aynen;

Hukuka aykırı işlemlere dair özellikle son yıllarda Vergi İdaresi tarafından vergi teknik raporlarının düzenlenmediği, teknik raporu olmayan inceleme raporlarının var olduğu, Sermaye Piyasasını ilgilendiren hususlarda ilgili kurulun hareket etmediği;

Denilerek hem vergi idaresi hem de SPKr'nu görevi ihmal yönüyle suçladıkları görülmektedir.

Rapordaki bu ibarelerin SPKr tarafından yapılan denetimleri etkilediği, önceki denetim sonuçları ile çelişen SPKr Denetleme Raporlarının düzenlenmesine yol açtığı görülmüştür.

SPK mevzuatı yönüyle dosya incelendiğinde; SPKr'nun yetkileri ve görevleri çerçevesinde kendiliğinden bir denetleme yapmadığı, buna gerek duymadığı, yapılan denetimlerin SPKn'nda yer alan usule uygun başlatılıp yürütülmediği, sermaye piyasalarını ve halka açık şirketlerin faaliyetlerini sürekli gözetim altında tutan SPKr'nun Koza İpek grubunun halka açık şirketleri ve faaliyetleri hakkında olağan olarak yaptığı gözetimler

sonucunda SPKn'nda yer alan sürelerde bir denetim yapma gereği duymadığı, Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu'na istinaden Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının 18.12.2015 tarihli E. 2014/119687 sayılı müzekkeresine kadar durumun bu şekilde olduğu, Başsavcılıktan alınan yazı sonrasında usule uygun olmayan ve daha önceki gözetim faaliyetleri sonuçlarıyla çelişir bir şekilde denetimlerin yapılarak raporlar düzenlendiği, denetimlerde Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan Bilirkişi Raporu'ndaki yönlendirici ve suçlayıcı ibarelerin etkili olduğu görülmektedir.

SPKn'daki usule ve SPKr'nun teamüllerine göre; SPKr'nun halka açık şirketleri sürekli gözetim ve denetime tabi tuttuğu, bir usulsüzlük tespiti halinde yasal olarak müdahale ettiği, SPKr gerek kendiliğinden, gerekse pay sahiplerinin başvurusu üzerine bu denetleme görevini yerine getirdiği, **yapılan denetlemeler sonucu örtülü kazanç aktarımının tespiti halinde öncelikle aktarılan tutarın aktarılan kişi/kurumdan iadesini istediği, etkin pişmanlık imkanı tanınarak en son aşamada Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulduğu halde; belki de SPKr'nun daha önce başka halka açık firmalar için hiç başvurmadığı, örneği olmayan bir yaklaşımla halka açık Koza Grubu şirketleri hakkında bu usule uygun şeklide işlem yapılmadığı görülmektedir.**

Yukarıda belirtilen usule uyulmayarak, SPKn'nda yer alan usulün dışında bir yolla Ankara Cumhuriyet Başsavcılığının 18.12.2015 tarihli E. 2014/119687 sayılı müzekkeresine istinaden Savcılık talebi üzerine SPKr tarafından denetimler yapıldığı, bu denetimler sonucunda örtülü kazanç aktarımı ve güveni kötüye kullanma suçlarının işlendiğine yönelik hukuki dayanaklardan yoksun eksik incelemeye dayalı suç isnadlarında bulunulduğu görülmüştür.

**b. SPKr Denetlemeleri ve Suç Duyurularının ESASI Hakkında Yapılan Değerlendirmeler:**

SPKn'nunda belirlenen özel soruşturma usulüne uyulmadan yapılan suç duyurularının özünü örtülü kazanç aktarımı ve güveni kötüye kullanma suçlarının oluşturması nedeniyle, örtülü kazanç aktarımı yasağının ve buna bağlı olarak güveni kötüye kullanma suçunun işlenip işlenmediği hakkında değerlendirme ve mütalaalara aşağıda yer verilmiştir:

**Örtülü Kazanç Aktarımı**

Örtülü kazanç aktarımına ilişkin olarak Türk hukukundaki temel düzenlemeleri 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler oluşturmaktadır. Örtülü kazanç aktarımı sermaye piyasası hukukuna kurumlar vergisi hukukundan geçmiş bir müessesedir. Bu durum konunun sermaye piyasası hukuku açısından değerlendirilmesinin yapılmasında kurumlar vergisi hukukundan faydalanılması zorunluluğunu da doğurmaktadır.

KVK'daki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin amacı hazine zararını engellemekken, SPKn'daki örtülü kazanç aktarım yasağının amacı ise hissedarların haklarının korunmasıdır. Hazine zararı olmadığı durumlarda KVK açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir.

Hissedarların hak kaybına uğramaması durumunda da SPKn açısından örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlal edildiği ileri sürülemeyecektir.

**a) KVK Açısından Örtülü Kazanç Aktarımı**

KVK açısından "örtülü kazanç aktarımı" transfer fiyatlandırması yoluyla yapılmaktadır. Kurumların kazançlarını küçük göstermek amacıyla kâr-zarar hesabını meydana getiren kalemleri gerçeğe aykırı miktarlarda göstermesi ve bunu yaparken kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancı kurumlar vergisini ödemeksizin kurumlar vergisi matrahından kaçırarak kurumla ilişkili kişilere transfer fiyatlandırması yoluyla aktarması örtülü kazanç aktarımı olarak ifade edilmektedir. KVK m.13'e göre bir faaliyetin KVK kapsamında örtülü kazanç aktarımı olarak nitelendirilebilmesi için faaliyetin; üç temel şartı karşılaması gerekmektedir: Objektif şart, sübjektif şart ve hazine zararı şeklindeki bu şartların bir arada bulunması ve ortaya konması halinde örtülü kazanç aktarımından bahsetmek mümkündür.

KVK'nın13.maddesinin birinci fıkrasında, "*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*" denilmektedir.

Buna göre; **emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak** bir işlemin bulunması, işlemin ilişkili kişiler ile gerçekleştirilmiş olması ve neticede gelir veya kurumlar vergisi bakımından h**azine zararı** oluşmuş olması gerekmektedir. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Yerleşik yargı kararlarına göre de, **hazine zararının gerçekleşmediği durumlarda örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyeceği gibi, kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabul edilebilmesi için de hazine zararının somut bir şekilde ortaya konması gerekmektedir**.

KVK açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı yapıldığı yönünde tespitte bulunulduğunda KVK m.12/6-8 uyarınca işlem yapılmaktadır. Buna göre; *tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Ayrıca, transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi zıyaı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.*

**b) SPK açısından Örtülü Kazanç Aktarımı**

Sermaye Piyasası Kanunu açısından örtülü kazanç aktarımı "Örtülü Kazanç Aktarımı Yasağı" başlıklı 21. Maddede düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 1 ve 2'nci fıkralarında aynen;

"*Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının; yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişiler ile emsallerine uygunluk,*

*piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırı olarak farklı fiyat, ücret, bedel veya şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemlerde bulunmak suretiyle kârlarını veya malvarlıklarını azaltarak veya kârlarının veya malvarlıklarının artmasını engelleyerek kazanç aktarımında bulunmaları yasaktır.*

*Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının, esas sözleşmeleri veya iç tüzükleri çerçevesinde basiretli ve dürüst bir tacir olarak veya piyasa teamülleri uyarınca kârlarını ya da malvarlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları beklenen faaliyetleri yapmamaları yoluyla ilişkili oldukları gerçek veya tüzel kişilerin kârlarının ya da malvarlıklarının artmasını sağlamaları da örtülü kazanç aktarımı sayılır.*" Denilmektedir.

Bu halde SPK mevzuatı açısından bir faaliyetin örtülü kazanç aktarımı olarak nitelendirilebilmesi için, o faaliyetin aşağıdaki 4 koşulu birarada sağlaması gerekir:

- ✓ Halka açık anonim şirket veya kolektif yatırım kuruluşu ile bunların bağlı ortaklıkları veya iştirakleri tarafından **kazanç aktarımı**nın gerçekleştirilmesi,
- ✓ Kazanç aktarılan tarafın kanunda belirtilen doğrudan veya dolaylı olarak **ilişkili** bulunulan **kişi**lerden olması,
- ✓ Kazanç aktarımının kanunda belirtilen niteliklerdeki **işlem**ler vasıtasıyla gerçekleştirilmesi,
- ✓ Yapılan işlem sonucunda halka açık anonim ortaklığın veya kolektif yatırım kuruluşunun ya da bunların bağlı ortaklıkları veya iştiraklerinin **kârı ve/veya malvarlığının azalması** ya da **artmasının engellenmesi** veya ilişkili kişilerin malvarlıklarının veya kârlarının artmasının sağlanmasıdır.

Bu koşulların gerçekleştiği **somut olarak** ortaya konularak örtülü kazanç aktarımı yapıldığının tespiti halinde; halka açık ortaklıklar ile bağlı ortaklıkları, Kurulca belirlenecek süre içinde kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflardan, aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte mal varlığı veya kârı azaltılan ortaklığa veya kolektif yatırım kuruluşuna iadesini talep eder. Kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflar Kurulca belirlenecek süre içinde aktarılan tutarı kanuni faizi ile birlikte iade etmek zorundadır (SPKn m. 21/4).

Örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlali halinde SPKn m. 94 uyarınca, SPKr 21 inci maddede belirtilen işlemlerde bulundukları tespit edilen halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştiraklerinden denetleme sonuçlarının Kurul tarafından belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde ortaklara duyurulmasını istemeye, Kurulca belirlenen tutarın tayin edilen süre içinde iadesi için dava açmaya yetkilidir.

Ayrıca SPKn m. 92/1 uyarınca (SPKn m. 94/2 atfı sebebiyle) SPKn'a tâbi ihraççıların, kanuna, sermaye piyasası mevzuatına, esas sözleşme ve fon iç tüzüğü hükümlerine veya işletme maksat ve mevzuuna aykırı görülen durum ve işlemleri sebebiyle sermayenin veya mal varlığının azalmasına veya kaybına yol açtığının **Kurulca tespit edilmesi hâlinde, Kurul;**

**a) TTK hükümleri saklı kalmak kaydıyla ilgililerden aykırılıkların giderilmesi için tedbir almasını ve öngörülen işlemleri yapmasını istemeye ve gerektiğinde durumu ilgili mercilere intikal ettirmeye,**

b) Bu durum ve işlemlerin hukuka aykırılığının Kurulca tespiti tarihinden itibaren üç ay ve her hâlde durum ve **<u>işlemin vukuu tarihinden itibaren üç yıl içinde</u>** iptal davası ve beş yıl içinde butlan veya yokluğun tespiti davası açmaya,

c) Bu durum ve işlemlerin mevcudiyetinin ilk derece mahkeme kararı ile tespit edilmesi veya bu karar beklenmeksizin Kurulun talebi üzerine mahkeme tarafından karar verilmesi hâlinde bu işlemlerde sorumluluğu bulunanların imza yetkilerini kaldırmaya, ilgililer hakkında suç duyurusunda bulunulması hâlinde, yargılama sonuçlanıncaya kadar ilgilileri görevden almaya ve yapılacak ilk genel kurul toplantısına kadar görevden alınan yönetim kurulu üyelerinin yerine yenilerini atamaya, yetkilidir.

SPKn m. 110/1-b hükmü uyarınca, 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 halka açık ortaklıkların kârını veya mal varlığını azaltmak fiili güveni kötüye kullanma suçunun nitelikli hâlini oluşturur; ancak bu durumda 5237 sayılı Kanunun 155'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre hükmolunacak ceza üç yıldan az olamaz.

Ancak, SPKn m. 110/3 hükmü uyarınca, söz konusu güveni kötüye kullanma suçunu işleyen kişi, etkin pişmanlık göstererek SPKn'nın 21 inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan ödemenin yanı sıra bunun iki katı parayı Hazineye;

a) henüz soruşturma başlamadan önce ödediği takdirde, hakkında cezaya hükmolunmaz,
b) soruşturma evresinde ödediği takdirde, verilecek ceza yarısı oranında indirilir,
c) kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödediği takdirde, verilecek ceza üçte biri oranında indirilir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden de görüleceği üzere; SPKr örtülü kazanç aktarımı tespiti yaptığında, öncelikle ilgililerden durumun düzeltilmesini talep etmekte, bunun sonrasında gerekmesi halinde idari yaptırım yoluna gitmekte, en son aşamada ise ilgililerin etkin pişmanlıktan yararlanıp yararlanmadığına göre de haklarında cezai takibat talep edebilmektedir. SPKr Koza İpek grubu hakkında ileri sürdüğü örtülü kazanç aktarımı iddiasına ilişkin ilk tespiti yaptığı tarihten itibaren bu uygulamasının aksine davranmıştır. Bu şekilde doğrudan yaptırım yapılan başka şirket var olup olmadığının emsal teşkil etmesi bakımından SPKr'ndan sorulması uygun olacaktır. Bu şekilde bir emsal olmaması halinde yapılan işlemlerin SPKr tarafından oluşan teamüle ve SPKn'a uygun olmadığı sonucuna varılacaktır.

### c. SPKr TARAFINDAN YAPILAN SUÇ DUYURULARI HAKKINDAKİ DEĞERLENDİRMELERİMİZ:

Dosyanın incelenmesinden SPKr denetleme raporlarına istinaden SPKr Başkanlığınca *örtülü kazanç aktarımı* ve *güveni kötüye kullanma suçlarının* işlendiği iddiasıyla 6 ayrı suç duyurusunda bulunulduğu görülmektedir. Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim

Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN tarafından düzenlenen 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Raporunda "*SPKn.'daki Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun Kapsamına Girdiği İleri Sürülen Eylemlere ve Bu Suçtan Gelir Elde Edilip Edilmediğine Dair Heyetimizin İncelemesi, Tespitleri Ve Değerlendirmeleri"* Ana başlığı altında bu suç isnadlarının her biri ayrı başlıklar altında incelenmiştir. Tarafımızca da benzer bir yöntemle değerlendirme yapılacaktır.

SPKr'nca olağan olarak gerçekleştirilen sürekli gözetim ve denetim faaliyetlerinde bu yönde bir tespit olmadığı halde usule aykırılığı bir önceki bölümde açıklanan bir süreç sonrasında iddia olunan söz konusu suç isnadlarının her birine ilişkin <u>değerlendirme ve mütalaalarımıza aşağıda yer verilmiştir:</u>

**i) Halka Açık Koza Altın AŞ'nin Bağlı Ortaklığı İngiltere Merkezli Koza Ltd.'in Kurulması ve Yönetiminde Koza Altın AŞ'nin Zarara Uğratılması Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlenip İşlenmediğine Yönelik Değerlendirmeler:**

Dosyanın incelenmesinde; Koza Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından, 28.01.2014 tarihli "özel durum açıklaması" adı altında **Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP)'ta açıklama yapıldığı** ve yurt dışında madencilik faaliyetlerinde bulunmaya yönelik işlemlere hız verileceğinin duyurulduğu,

Bu duyurudan sonra 25.03.2014 gün ve 2014/13 sayılı kararla, yurt dışında madencilik faaliyetlerinde bulunmak üzere, % 100 Koza Altın İşletmeleri İştiraki olarak İngiltere'de merkezli şirketin kurulması aşamasındaki tüm çalışmaları gerçekleştirmek üzere görevlendirme yapıldığı,

24.03.2014 tarihinde, İngiltere'de şirket kurulması için gerekli yasal prosedür ve izin tamamlandıktan sonra, şirketin aktif hale gelebilmesi için gereken sermayenin sağlanabilmesi amacıyla, %100 Koza Altın İşletmeleri iştiraki olan Koza Ltd.'ye, 60 milyon GBP kuruluş sermayesi transfer edilmesine ilişkin ***31.03.2014 gün ve 2014/14 sayılı yönetim kurulu kararı alındığı,***

Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin halka açık şirket olması sebebiyle, tüm hissedarları ilgilendiren, kuruluş sermayesi transferine ilişkin ***31.03.2014 günlü Yönetim Kurulu Kararının aynı gün KAP'ta duyurulduğu,***

Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin esas sözleşmenin 7. maddesinde, "*şirket yönetim kurulu üyelerinin A Grubu hissedarlardan*" oluşacağına ilişkin hüküm bulunduğu, bu hüküm uyarınca ve buna paralel olarak ***aynı yönetim usulünün Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye bağlı Koza Ltd.'de de oluşturulduğu,***

KAP'ta yapılan duyuruların yanı sıra **Koza Altın İşletmeleri A.Ş. pay sahiplerinin** Koza Ltd.'nin kuruluş tarihini takip eden **ilk genel kurul toplantısında konu hakkında bilgilendirildiği,**

Koza Ltd.'nin faaliyetleri ile ilgili olarak Genel Kurul'da hissedarların bilgilendirilmesinin yanı sıra ***SPKr'nun da bilgilendirildiği*** ve gerektiğinde ***KAP'ta duyurular yapıldığı,***

Genel kurul toplantılarında yapılan bilgilendirmeler sonucu ***Yönetim Kurulu'nun bu yöndeki faaliyetlerinin uygun görülerek ibra edildiği***, SPKr veya hissedarlar tarafından herhangi bir "*iptal davası*" veya SPKn da yer alan tedbirlerin uygulanmadığı,

Koza Ltd'nin %100 hissedarının Koza Altın İşletmeleri A.Ş. olduğu, yöneticilere kâr veya tasfiye payı imtiyazı verilmediği, sağlanan imtiyazın Koza Ltd.'in yönetimine yönelik olduğu,

Tüm bu hususların Türk Ticaret Kanunu, SPKn ve ilgili diğer mevzuata uygun olduğu görülmüştür. Bu süreçte SPKr dahil hiçbir resmi kurumdan ve Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin hissedarlarından Koza Ltd. ile ilgili alınan kararlara yönelik herhangi bir itiraz ve hukuka aykırılık ileri sürülmemiş olması da usule ve mevzuata aykırı bir işlem bulunmadığının güçlü bir göstergesidir.

Öte yandan, 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Kurulu Raporunda KOZA LTD.'in Birleşik Krallık'ta kurulmuş ve yerleşik bir şirket olduğu dikkate alınmadan bir takım değerlendirmelerde bulunulmakta, yetkili yerel mahkemelerce ancak verilmesi mümkün olan bir takım yargılarda bulunulmaktadır: "*KOZA LTD.'nin Yönetim Kurulu ve Genel Kurulu kararlarının butlanla sakat olduğunun belirtilmesi, KOZA LTD. Şirketinin feshi ve tasfiyesi şartlarının oluştuğunun ileri sürülmesi*" gibi hususlar ülkesellik prensibi gereği söz konusu şirketin kurulu olduğu ülkedeki hukuk kurallarına göre o ülke yargı makamlarınca verilecek kararla mümkündür. Bilirkişi heyetince aksi yönde yapılan değerlendirmeler hukuki olmaktan öte şahsi değerlendirme veya iddia niteliğinde kalacaktır ki bu durum Sayın Bilirkişilerin objektiflik ve tarafsızlığına gölge düşürmüştür.

Esasen Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin yasalara ve kendi ana sözleşmesine uygun olarak yurtdışında kurduğu Koza Ltd. şirketinin yönetiminin, Koza Altın İşletmeleri A.Ş. yönetimine atanan kayyımların yönetimine geçmemesi sebebiyle ileri sürülen hususlar olduğu dikkati çekmektedir. Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporuna istinaden kayyım ataması yapılana kadar Koza Altın İşletmeleri A.Ş. ve Koza Ltd.'nin yönetimi imtiyazlı hisse sahibi İpek Ailesinde olup, bu noktada gerek yasal olarak gerekse de uygulamada herhangi bir sorun bulunmamaktaydı. Ancak Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye kayyım ataması yapılmasından sonra Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin yönetimi kayyıma geçmiş, İngiltere'de kurulan Koza Ltd.'nin yönetimi ise kurulduğundan itibaren aynı şekilde devam etmiştir. İngilteredeki Koza Ltd.'nin %100 hissesine sahip olan Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye atanan kayyım heyetinin Türkiye dışında kurulu olan ve bulunduğu ülke hukuk kurallarına tabi şirket yönetimine de atanmış olması "kanunların yerellik ilkesi" gereği mümkün değildir. Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye atanan kayyım heyetinin Koza Ltd. şirketi yönetimini de yürütememesi ve şirket yönetiminin İpek Ailesi fertlerinde kalmasından ötürü daha önce şirkete kuruluşu ve faaliyetine yönelik işlemlerin örtülü kazanç aktarımı sayılması hukuken mümkün değildir.

Koza Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından kurulan Koza Ltd. İngiltere'de yerleşik tüzel bir kişiliktir. Bu tüzel kişiliğin hakları ve tabi olduğu hukuk bakımından yerellik/mülkilik ilkesi öne çıkmaktadır ki, bu ilke hukuk fakültelerinin 1. Sınıfında hukuka giriş derslerinde öncelikle öğretilen ilkelerdendir. Tanımlanacak olursa; "*kanunlar, kural olarak yapıldıkları ülke sınırları içerisinde uygulanırlar. Kanunların bu şekilde onları yapan devlet tarafından kendi ülkesi*

*içinde bulunan yerli veya yabancı herkese uygulanmasına kanunların yerelliği/mülkiliği ilkesi"* denilmektedir.

Türkiye kanunlarına uygun olarak Koza Altın İşletmeleri A.Ş. yurtdışında Koza Ltd.'yi kurmuş, gerekli sermayeyi bu şirkete aktarmıştır. Bu işlemler KAP, SPKr ve Şirket Genel Kurulu'na TTK ve SPKn'nda belirtilen usulüne uygun bildirilmiş, gerekli tüm prosedürler yerine getirilmiş, bu süreçte hiçbir itiraz ve suç duyurusu yapılmamış, ilerleyen zamanda Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye atanan kayyım atanması sonrasında, İngiltere hukuku kurallarına göre tüzel kişiliğe haiz bir şirketin Türkiye'deki hukuki/idari bir kararla yönetiminin değişmesi mümkün olmayıp, sırf bu nedene dayalı olarak **geçmişte usule ve mevzuata uygun yapılan işlemlerin örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilmesi, şirket sermaye yapısının değişmemiş olmasına rağmen ileri sürülmesinin hukuken kabul edilebilir bir yanı bulunmamaktadır. Bu nedenle bu hususta 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Kurulu Raporunda yer alan açıklamaların eksik incelemeye dayalı hukuken yetersiz olduğu, Koza Ltd.'nin kurulması ve yönetimine dair süreçte örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlal edildiğinden ve güveni kötüye kullanma suçunun işlendiğinden bahsetmek mümkün değildir.**

Sayın Bilirkişilerin "*KOZA LTD. Şirketinin de butlanla/yoklukla sakat olduğu, tasfiyesinin gerektiği tespit edilmiştir.*" (sayfa 157) şeklindeki mütalaası kabul edildiğinde, bu kabule dayanılarak İngiltere'den bu şirketi tasfiye etmesi veya Türkiye'den yetkili bir otoritenin bunu yapması gerekir ki bu hukuki garabetin sözünün dahi edilmesi, hiçbir hukukçunun kabul etmeyeceği bir husustur. Bu yorum Bilirkişi Heyetinin Ticaret Hukuku ve Şirketler Hukuku bakımından yeterli olmadığının ve raporlarının kopyala-yapıştır yöntemiyle daha önceki rapor ve iddiaların tekrarından ibaret olduğunun, hukuken yetersiz olduğunun bir göstergesidir.

**ii- Halka Açık Koza Altın İşletmeleri A.Ş. Tarafından Yönetim Kurulu Üyeleri Hamdi Akın İpek, Cafer Tekin İpek, Melek İpek ve Pelin Zenginer (İpek)'e Fahiş Kar Payı Ödemeleri Yapılmak Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlenip İşlenmediğine Yönelik Değerlendirmeler:**

SPKn m.21'e göre; bir işlemin örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilebilmesi için, yapılan işlemin aşağıdaki şartların tümünü karşılaması gerekmektedir:

**(1)** *emsallerine uygun olmaması*

**(2)** *piyasa teamüllerine aykırı olması*

**(3)** *ticari hayatın basiret veya dürüstlük ilkelerine uygun olmaması*

**(4)***Farklı fiyat, ücret, bedel* ***veya*** *şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar veya işlem hacmi üretmek gibi işlemler yapılması* gerekmektedir.

Bu 4 şarta ilişkin olarak, bulunması halinde SPK mevzuatında yer alan düzenleme ve tanımlar ile birlikte ticaret hayatına ilişkin düzenlemeler yapan Türk Ticaret Kanunu, KVK, Borçlar Kanunu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu ve ilgili düzenlemelerin dikkate alınması gerekecektir.

Örtülü kazanç aktarımı yönüyle "emsal bedel" kavramından ne anlaşılması gerektiği yönüyle SPK mevzuatında bir düzenleme bulunmamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. **Emsallere uygunluk ilkesi;** ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir. Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına da dayanmaktadır.

"***Piyasa teamülleri***" ifadesine ilişkin olaraksa SPKn'nun 21.maddesinde "*piyasada mutad, öteden beri olagelen davranışların bütününü*" şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.

5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun "Odaların Görevleri" başlıklı 12. Maddesinde "f) Çalışma alanları içindeki ticarî ve sınaî örf, adet ve teamülleri tespit etmek, Bakanlığın onayına sunmak ve ilân etmek" *kanunen odaların görevi olarak* belirlenmiştir.

Bu görevin bir gereği olarak odalar, bölgesel özellikleri göz önüne alarak ticari ve sınai örf, adet ve teamüllerin belirlenmesine ilişkin çalışmaları yapmakta, ilgili meslek komitesinin görüşünü de aldıktan sonra meclis kararıyla tespit ettiği ticari ve sınai örf, adet ve teamülleri Bakanlığın onayına sunmaktadır. Bakanlığın onayından sonra belirlenen ticari ve sınaî örf, adet ve teamüller uygulamaya konulmaktadır.

Dolayısıyla örtülü kazanç aktarımına konu işlemin piyasa teamüllerine uygun olup olmadığına yönelik değerlendirme yapılırken; ticari hayata ilişkin teamülleri belirleme görevi verilen odalardan bilgi alınmamış olması önemli bir eksikliktir. Bu şekilde odadan görüş alınmadan, bu husustaki teamüllerin bölgesel ve sektörel farklılıklar dikkate alınmadan yönetim kurulu üyelerine ödenen ücretlerin "piyasa teamüllerine" uygun olmadığı yönünde değerlendirme yapılması hatalı ve eksik bir değerlendirme olacaktır. SPKr Denetim Raporları düzenlenirken bu hususlarda araştırma yapılmadan eksik incelemeye dayalı olarak değerlendirme yapılmış, bu değerlendirmeler sonucu Savcılık iddianamesinde yer alan iddialar biilirkişi raporunda tekrar edilmiştir.

Öte yandan, kar payı dağıtımı konusunda SPKr tarafından 23/01/2014 tarih ve 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan II-19.1 sayılı ***Kâr Payı Tebliği***'ne de bakmak gerekecektir. Tebliğin "*Kâr payı dağıtım esasları*" başlıklı 5. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları şu şekildedir:

*"(3) TTK'ya göre ayrılması gereken yedek akçeler ile esas sözleşmede veya kâr dağıtım politikasında pay sahipleri için belirlenen kâr payı ayrılmadıkça; başka yedek akçe*

*ayrılmasına, ertesi yıla kâr aktarılmasına ve intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyelerine, ortaklık çalışanlarına ve pay sahibi dışındaki kişilere kârdan pay dağıtılmasına karar verilemeyeceği gibi, pay sahipleri için belirlenen kâr payı nakden ödenmedikçe bu kişilere kârdan pay dağıtılamaz.*

*Bu maddenin ikinci fıkrası ile TTK'nın 348. maddesinin birinci fıkrası ve üçüncü fıkrası hükümleri saklıdır.*

*(4) İmtiyazlı pay sahiplerine, intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyelerine, ortaklık çalışanlarına ve pay sahibi dışındaki kişilere kârdan pay verilebilmesi için ortaklık esas sözleşmesinde hüküm bulunması zorunludur. Esas sözleşmede söz konusu kişilere kâr payı dağıtılması hususunda hüküm bulunmasına rağmen, kâr payına ilişkin olarak herhangi bir oran belirlenmemişse; bu kişilere dağıtılacak **kâr payı tutarı**, imtiyazdan kaynaklananlar hariç her durumda pay sahiplerine dağıtılan kâr payının **dörtte birini aşamaz**"* hükümlerine yer verilmiştir.

SPKr Denetim Raporları incelendiğinde; gerek emsallere uygunluk gerekse de piyasa teamüllerine aykırılık bakımından yeterli bir inceleme ve karşılaştırmanın yapılmadığı, bu iki hususa ilişkin hukuksal düzenlemeler dikkate alınıp bunlara uygun araştırma ve tespitler yapılmaksızın "*Yönetim Kurulu üyelerine ödenen ücret, ikramiye ve kâr payı dağıtımının emsallerine göre çok yüksek olduğu*" şeklinde **tamamen soyut nitelikte bir yorum yapıldığı görülmektedir.** Denetim raporlarında **bir taraftan iç ve dış emsal bulunulamadığı belirtilmişken, öte yandan eksik incelemeye dayalı olarak "emsallerine göre çok yüksek olduğu" şeklinde bir sonuca varılmıştır.**

**Yönetim Kurulu üyelerine ödenen ücret, ikramiye ve kâr payı dağıtımı** SPKr tarafından 23/01/2014 tarih ve 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan II-19.1 sayılı **Kâr Payı Tebliği'ne göre yapılmakta olup, ödemeler bu düzenlemeye uygun olduğu sürece emsallerine uygun olup olmadığının tartışılması da anlamsızdır**. Öteki halde SPKr tarafından yapılan düzenleme bir anlam ifade etmeyecektir.

SPKr tarafından halka açık şirketlerin ne şekilde kar payı dağıtımı yapacağı belirlenmiş olduğuna göre öncelikle ödemelerin bu tebliğe uygunluğu araştırılacaktır. Araştırma sonucunda bu tebliğe uygun davranılmadığının tespiti halinde ancak emsallerine uygun bir durumun varlığı ya da yokluğu yönüyle araştırma devam ettirilecektir. Kar Payı Tebliğine uygun davranıldığı halde şirketlerin emsallere uygun davranmadığının iddia edilmesi halinde, Kar Payı Tebliği hükümleri de tartışmalı hale gelecek, Tebliğin bir hukuk düzeni sağlama fonksiyonu kalmayacaktır ki bu durumun kabul edilebilir olmadığı açıktır. Bu itibarla **SPKr tarafından Resmi Gazetede yayımlanan Kar Payı Tebliğine uygun olarak yapılmış olan ödemelerin herhangi bir dayanak gösterilmeksizin emsallerine uygun olmadığının ileri sürülmesi hukuken mümkün değildir.**

**iii- Koza-İpek Grubu Halka Açık Şirketleri ve Bunların Bağlı Ortaklıkları Kaynaklarının İlişkili Taraflar Olan İpek Üniversitesi'ne ve Koza-İpek Vakfı'na Bağış Yapılarak Aktarılmak Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlenip İşlenmediğine Yönelik Değerlendirmeler:**

Halka açık Koza Grubu şirketlerinin ve bağlı ortaklarının 01.01.2009-30.09.2015 tarihleri arasında yaptıkları bağışların Sermaye Piyasası Kanunu'na ve ilgili tebliğlere uygun olmadığı ve bu bağışların şirketlere iadesi gerektiği iddia edildiğinden belirtilen tarih aralığında yürürlükte olan yasal düzenlemelerin ele alınıp, yapılan bağışların bu yasal normlara uygun olup olmadığının ortaya konması gerekir:

01.01.2009-30.09.2015 tarih aralığının 01.01.2009-30.12.2012 tarih aralığında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 30.12.2012 – 30.09.2015 tarih aralığında ise 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüktedir. Bu nedenle belirtilen tarih aralıklarına ilişkin değerlendirme yapılırken "suçun kanuniliği" ilkesine uygun olarak suçun belirtilen tarih aralıkları itibariyle kanunen suç teşkil edip etmediğine bakılması gerekecektir.

Bu nedenle öncelikle ve özellikle *01.01.2009-30.12.2012 tarih aralığı itibariyle* Koza Grubu şirketlerinin ve bağlı ortaklarının yaptığı bağışların mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa bir aykırılık teşkil edip etmediğine bakılması gerekmektedir.

**Bağışların Mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na Uygunluğunun Değerlendirilmesi:**

Mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa bakıldığında, halka açık şirketlerin bağış yapmalarına ilişkin bir düzenleme bulunmadığı, bu yönde herhangi bir sınırlandırıcı hüküm içermediği görülmektedir.

Halka açık şirketlerin bağış yapması hususuna ilişkin düzenleme 31.12.2012 tarihinden itibaren yürürlükte olan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile düzenlenmiştir.

***Yukarıda belirtilen hususlar özetlendiğinde; 01.01.2009-30.09.2015 tarihleri arasında yapılan bağışlar bakımından*** yürürlükte olan yasal düzenlemelere bakılması gerekmekte olup, 01.01.2009-30.12.2012 tarih aralığında yürürlükte olan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda bu hususa ilişkin bir düzenleme olmadığından yapılan bağışların bu kanuna aykırılığının ileri sürülemeyeceği, dolayısıyla da örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlal edildiğinin iddia edilemeyeceği, suçu oluşturan temel unsurlardan olan ve tipiklik olarak da bilinen kanunilik unsurunun oluşmadığı görülmektedir.

Kanun yapma yetkisi yasama organına ait bir yetki olduğundan, suç ve ceza içeren kurallar ancak yasama organı tarafından konulabilir. Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin doğal bir sonucu olarak idarenin düzenleyici işlemlerle suç ve ceza içeren kural koyma yetkisi yoktur. Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin birtakım

sonuçları vardır. Bunlar; suç ve ceza içeren kanunların belirli olması, kıyas yasağı ve ceza kanunlarının geçmişe yürümemesi olarak ifade edilebilir. Suç ve cezanın sadece kanunlarda yer alması, idarenin suç ve ceza ihdas etme yetkisinin olmaması tek başına güvence sağlamaz. Suç ve ceza içeren kanunların aynı zamanda yoruma yol açmayacak şekilde açık ve seçik olması gerekir. Bu duruma suçların ve cezaların belirliliği denmektedir. İşlendiği tarihte suç olmayan bir fiilin, daha sonra suç olarak düzenlenmesi halinde filin işlenmesinden sonra yürürlüğe giren kanunla failin cezalandırılması da mümkün değildir. Fiil işlendikten sonra yürürlüğe giren bir kanun tarafından suç olarak tanımlansa bile, sonradan çıkan kanun geçmişe yürürlü bir şekilde uygulanamamaktadır.

**Bağışların 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na Uygunluğunun Değerlendirilmesi:**

Halka açık Koza Grubu şirketlerinin ve bağlı ortaklarının yaptıkları bağışların 31.12.2012-30.09.2015 tarihleri arasında kalan kısmına ilişkin olarak 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun *"Kâr payı ve bedelsiz pay dağıtımı ile bağış yapılması"* başlıklı 19. Maddesinin beşinci fıkrası şu şekildedir: "*Halka açık ortaklıklar tarafından* ***bağış yapılabilmesi*** *veya pay sahibi dışındaki kişilere kârdan pay dağıtılabilmesi için* ***esas sözleşmede hüküm bulunması şarttır. Yapılacak bağışın sınırı halka açık ortaklık genel kurulunca belirlenir.*** *Kurul, bağış tutarına üst sınır getirmeye yetkilidir. Ortaklıkların ilgili mali yıl içinde yapmış olduğu bağışlar, dağıtılabilir kâr matrahına eklenir.*"

Söz konusu yasa maddesine uygun olarak yapılacak bağışlara ilişkin yapılacak işlemler ise 23/01/2014 tarihli 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan II-19.1 sayılı Kâr Payı Tebliği'nin *"Bağışlar"* başlıklı 6. Maddesinde belirlenmiştir:

*"(1) Ortaklıklar tarafından bağış yapılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması şarttır. Yapılacak bağışın sınırı, esas sözleşmede belirtilmeyen durumlarda genel kurulca belirlenir. Kurul, bağış tutarına üst sınır getirmeye yetkilidir. Ortaklıkların ilgili hesap dönemi içinde yapmış olduğu bağışlar dağıtılabilir kâr matrahına eklenir.*

*(2) Bu madde hükmü çerçevesinde yapılacak bağış ve ödemelerin, Kurulun özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde kamuya duyurulması ve olağan genel kurulda ortakların bilgisine sunulması zorunludur".*

Görüldüğü üzere 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 19. Maddesi gereğince halka açık ortaklıklar tarafından bağış yapılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması şarttır. Bu durumda Koza İpek grubunun halka açık şirketlerinin esas sözleşmelerinde bağışa ilişkin hüküm bulunup bulunmadığına bakmak gerekecektir.

Koza İpek Grubu şirketlerinden halka açık 3 şirketin esas sözleşmelerinin incelenmesi:

1) Halka açık ***Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin*** *(Koza Altın) esas sözleşmesi incelendiğinde,* kuruluşundan itibaren ***esas sözleşmede bağış yapılmasına ilişkin hükümlerin bulunduğu görülmektedir.***

***2)*** Halka açık diğer şirketler olan ***İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.*** (İpek Enerji) ile ***Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş. esas sözleşmelerinde*** 20.05.2013 tarihinde yapılan *değişikliklerle* 6362 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu'na uyum sağlanarak esas sözleşmelere bağış yapılabilmesine **ilişkin hükümlerin eklendiği görülmektedir.**

Öte yandan; yapılan bağışlara bakıldığında; her iki şirket tarafından ilk bağışın 19.12.2011 tarihinde yapıldığı ve yapılan bu bağışların 2011 yılı olağan genel kurulunun bilgisine sunulduğu, iki şirketin genel kurulu tarafından yapılan bu bağışların onandığı, bu yönde alınan genel kurul kararlarına karşı Türk Ticaret Kanunu'nda belirlenen 3 aylık yasal süre içerisinde herhangi bir iptal davasının açılmadığı görülmüştür.

Ayrıca şirketlerin en yetkili organı olan genel kurulları tarafından bir sonraki yıl için yapılacak bağışlar konusunda üst sınır belirlenmek suretiyle yönetim kuruluna yetki ve görev verildiği görülmektedir.

Şirketlerin tüm ortaklarından oluşan en geniş yetkili, en yüksek irade ve karar organı genel kuruldur. Genel kurul kararının hukuki anlamda hüküm doğurabilmesi için, kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre organ sıfatındaki genel kurulun toplanması, önceden belirlenen gündem çerçevesinde ve yapılan teklifler doğrultusunda yeterli sayıda pay sahibinin iradelerinin aynı yerde birleşmesi gerekmektedir. Genel kurulda alınan kararların geçerli olabilmesi için TTK 445, 446, 447 ve 448'e göre iptal edilmemesine veya butlanına karar verilmemesi gerekmektedir. Söz konusu şirketlerin genel kurul kararlarına karşı iptal veya butlan yönüyle süresinde bir dava açılmadığı da görülmektedir.

Yapılan bağışların Genel Kurul tarafından verilen yetki ve limitlere uygun olarak yapıldığı, bu yönde yapılan faaliyetlerin genel kurulun bilgisi ve onayına sunulduğu, dolayısıyla tüm bağışların genel kurul kararlarına istinaden yapıldığı ve genel kurul tarafından onaylandığı, genel kurul kararlarının ise iptal veya butlana konu olmadığı görülmüştür.

Ayrıca yapılan bağışların "TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları"na uygun olarak; söz konusu şirketlerin finansal tablo dipnotlarında ilişkili taraflara yapılan bağışlara ilişkin bilgiler şeklinde belirtildiği ve Yönetim Kurulu üyelerinin yıllık mali denetimler sonunda ibra edildiği de görülmektedir.

<u>Bağışların örtülü kazanç aktarımına ilişkin unsurlar yönüyle değerlendirilmesi</u>

SPKn'nun 21. Maddesine göre;

*"(1) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının; yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişiler ile emsallerine uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırı olarak farklı fiyat, ücret, bedel veya şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemlerde bulunmak suretiyle kârlarını veya malvarlıklarını azaltarak veya kârlarının veya malvarlıklarının artmasını engelleyerek kazanç aktarımında bulunmaları yasaktır".*

Maddede belirtilen suçun işlendiğinin iddia edilmesi için madde metninde belirtilen şartların varlığının açık bir şekilde ispatı ve ortaya konması gerekir. **SPKr denetim raporları, iddianame ve bilirkişi raporlarının incelenmesinde bu unsurlar yönüyle açık bir şekilde değerlendirme yapılmadığı, sübjektif ifadelerle yorum yapılmak suretiyle suç isnadında bulunulduğu görülmüştür.** Hukukun temel ilkelerinden birisi "müddei iddiasını ispatla yükümlüdür". Bu ilke gereğince iddia ispat edilirken hukukun diğer ilkeleri de gözardı edilmemelidir. Bir başka ifadeyle ispat için kullanılan yöntem ve kuralların hukuka uygun olması gerekir. Özellikle kanunilik ilkesi yönüyle, suçun ispatı için yorum yapılmamalıdır. Yapılması halinde kanunilik ilkesine aykırı davranılmış olacaktır.

Yapılan bağışlar son derece şeffaf ve açık bir şekilde yapılıp, şirketlerin ticari defterlerine kaydedilip mali tablolarına yansıtılmış, genel kurulun bilgisine sunulmuş genel kurul tarafından onaylanmış, KAP'a bildirilmiş, şirketlerin web sitelerinde yayımlanmış, Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilân edilmiştir.

Yapılan bağışlar, eğitim amaçlı olarak kurulmuş vakfa ve üniversiteye yapıldığından SPKn m.21'de bahsedilen, *"farklı fiyat, ücret, bedel veya şartlar içeren anlaşmalardan"* olmadığı gibi *"ticari bir faaliyet"* olmadığı da açıktır. Bu itibarla bağışların bir ticari faaliyet gibi ele alınıp yorumlanması kanunun lafzına ve kanunilik ilkesine uygun değildir. Nitekim SPKr uygulamaları ve kararlarında da **halka açık şirketler tarafından yapılan bağışların örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilmediği** SPKr Denetim Raporunda da belirtilmektedir.

Yapılan bağışlarla ilgili olarak emsal tartışmasının yapılması da anlamsızdır. Yapılan bağışların yasa, tebliğ ve şirket esas sözleşmesinde konulan kurallara ve usule uygun yapılmış olması durumunda "Emsale uygun veya değil" şeklinde bir değerlendirme yapılmasının hukuksal bir dayanağı yoktur. Öte taraftan, bağış kavramına verilen değerin sorgulanması da etik değildir.

SPKr Denetim Raporunda Borsa İstanbul AŞ'nin 10.12.2015 tarih ve BİAŞ-4/12293 sayılı yazısında yer alan "Koza Altın tarafından yapılan bağış tutarlarının halka açık bir şirket için yüksek düzeyde olduğu" şeklindeki ibare son derece sübjektif ve soyut nitelikte olup, bu ibareye dayalı olarak kişilerin suçlanması hukuka uygun değildir.

**Yapılan bağışlar TTK, SPKn ve SPK Kâr Payı Tebliği'ne uygun olarak ve Genel Kurulun bilgisi ve onayı ile yapılmış olduğundan, daha önceki bölümlerde de belirtilen SPKr'nun sürekli gözetim ve denetiminden de geçmişken, KAP'ta duyurusu yapılarak kamuoyuna açıklanmışken hiçbir itiraz veya davaya konu olmaması bu bağışların esasen yasalara uygunluğunu ortaya koymaktadır. Hukuk kurallarının zorlanmasıyla, sübjektif yorumlarla, eksik incelemelere dayalı denetim raporları ve bilirkişi raporlarıyla kanunda yer alan suç tipine uygun olmadığı halde zorlamayla kişilere suç isnad edilmesinin hukuk düzenine olan güveni sarsacağı, adalet kurumlarını meşgul edeceği açıktır.**

31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği'nin 15. maddesinde de düzenlendiği üzere, vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişiliğini haizdirler. Vakıf üniversiteleri, doğrudan devlet üniversitelerinin tâbi olduğu kanun, yönetmelik ve tüzüklerle yönetilmektedir. Halka açık Koza Grubu şirketleri ve bağlı ortaklıkları tarafından gerçekleştirilen bağışların kamu tüzel kişiliğine sahip İpek Üniversitesi'ne yapılması devlet tarafından da desteklenmiş, uygun görülmüştür. Bu doğrultuda İpek Üniversitesinin kuruluşu TBMM tarafından yasa ile uygun bulunarak resmi gazete yayımlanmıştır. Bu süreçte vakıf üniversitesi şeklinde kurulan üniversitenin kaynaklarının İpek Grubu şirketlerinden sağlanacağı SPKr, ve YÖK başta olmak üzere KAP'ta yayımlanan açıklamalar, şirket genel kurul kararları doğrultusunda tüm kamuoyu ve kamu kurumlarınca bilinmektedir. Yasalara bir uygunsuzluk bulunmuş olması durumunda ilgili kurumların gereğini yapmaması da mümkün değildir.

SPKn 21/4 maddesinde; "*(4) Kazanç aktarımının Kurulca tespiti hâlinde halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıkları, Kurulca belirlenecek süre içinde kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflardan, aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte mal varlığı veya kârı azaltılan ortaklığa veya kolektif yatırım kuruluşuna iadesini talep eder. Kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflar Kurulca belirlenecek süre içinde aktarılan tutarı kanuni faizi ile birlikte iade etmek zorundadır. Örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlali ile ilgili 94 üncü ve 110 uncu maddeler ile ilgili mevzuatta öngörülen hukuki, cezai ve idari yaptırımlar saklıdır."* Denilmektedir. Bu hükme göre örtülü kazanç aktarımı iddiası halinde aktarılan tutarın kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraftan istenmesi gerekir. Yasal bu hükme rağmen, önce hukukun çarpıtılarak yasalara uygun olarak yapılmış bağışların örtülü kazanç aktarımı olduğunun iddia edilmesi, sonrasında örtülü kazanç aktarımı iddiasına ilişkin tutarın da yasaya göre kazanç aktarımı yapılan yerden istenmesi şeklindeki açık hükme rağmen ipek ailesi üyelerinden istenmesi, iddianın ve buna bağlı iade talebinin hukuka aykırı ve maksatlı olduğunu göstermektedir.

Yapılan bağışların İpek Üniversitesi tarafından harcanması YÖK, Maliye Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü denetimine tâbi olması, bu kurumlarca yapılan denetimlerde herhangi bir usulsüzlük tespit edilmemiş olması, yapılan bağışlara ilişkin harcamaların **amaca uygun kullanıldığının ilgili kurumlarca**

**rapora bağlanmış olması gözardı edilerek,** kamu yararına faaliyet gösteren ve Kanunla kurulmuş olan bir Üniversiteye yapılan **ve amacına uygun kullanılan** bağışların örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilip, bunların SPKn 21/4 maddesine aykırı olarak şirket yönetimince tazmininin istenmesi ve haklarında SPKn. 110/1 maddesine göre ceza talep edilmesi hukuka uygun değildir.

**iv- Halka Açık Koza Altın AŞ'ye Ait Himmetdede Altın Madeni Tesisi İnşaatı İşinin İhalesinde ve Sonrasında Muhtelif İşlemler Yoluyla İK Akademi AŞ'ye Kar veya Malvarlığı Aktarımı Yapılmak Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlenip İşlenmediğine Yönelik Değerlendirmeler**

İK Akademi AŞ'ye Kar veya Malvarlığı Aktarımı Yapılmak Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlenip İşlenmediğinin değerlendirilmesinde öncelikle İK Akademinin Koza-İpek grubu ile ilişkili olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Bu yönde savunma tarafından ortaya konan hususların iddia makamı ve Sayın Bilirkişiler tarafından dikkate alınmadığı görülmüştür. Medeni Kanun, Vakıflar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre kuruluş ve hukuki statüleri izah edilen İK Akademi A.Ş. yasal düzenlemeler gözardı edilerek yorum yapılmak suretiyle SPKn 21. Madde yönüyle "ilişkili kişi" olarak değerlendirilmiştir.

Koza Altın İşletmeleri A.Ş., Himmetdede Altın Madeni Tesisi için öncelikle projeye ilişkin Uluslararası Akredite bir şirket olan SRK Consulting (U.S) Inc. (SRK Danışmanlık ve Mühendislik A.Ş.'ne) bir fizibilite raporu hazırlatmış, yaklaşık metrajlara göre ayrıntılı maliyet bütçesi hesaplattırılmış ve tesisin yatırım bütçesi 133.537.532 USD olarak belirlenmiştir.

Himmetdede Altın Madeni Tesisinin yapımı için bu fizibilite raporu esas alınarak ihaleye çıkılmış, ihale şartnamesi ve sözleşmesi ile diğer dökümanlar SRK A.Ş. tarafından hazırlanmış, işin teknik ve mali boyutu dikkate alınarak 4 firmadan teklif istenmiş, ihalede en uygun teklifi veren firma ile sözleşme imzalanmadan önce, tekliflerin doğruluğunu ve yeterliliğini teyit etmek amacıyla SPKr tarafından yetkilendirilmiş uluslararasi bağimsiz akredite denetim kuruluşu olan BDO'dan Değerleme Raporu hazırlanması istenmiş, yapılan değerlendirme sonucu 275 sayfalık rapor hazırlamış, değerleme raporunda, "*proje bedelinin 130.500.000 ABD doları ile 143.000.000 ABD doları arasında olmasının adil ve makul olduğu sonucuna ulaşılmıştır*" değerlendirmesinde bulunulmuştur. Görüldüğü üzere ihale sürecinin başlaması, ihale dökümanlarının hazırlanması ve sonuçlandırılmasına ilişkin olarak yapılan bağımsız denetimde herhangi bir usulsüzlük veya bedel yönüyle bir uygunsuzluk tespit edilmemiş, projenin değerinin adil ve makul olduğu rapor edilmiştir.

Himmetdede Altın Madeni Tesisi yapımı işinin bağımsız bir denetim kuruluşunca yapılan denetimi sonucunda *proje bedelinin 130.500.000 USD ile 143.000.000 USD arasında olmasının adil ve makul olduğunun* belirtilmesi üzerine en uygun teklifi veren *İK Akademi* İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş.'ye 130.500.000-USD bedel *üzerinden ihale edilerek* taraflar arasında *10.08.2012 tarihinde sözleşme imzalanmıştır.*

2014 yılının ilk çeyreği itibariyle tesisin HLP I.Faz olarak adlandırılan büyük kısmı bitirilmiş; Mayıs 2014'te yasal olarak faaliyete başlanılabilmesi için müracaatta bulunulmuş ve Ocak 2015'te geçici faaliyet belgesi alınarak yasal olarak faaliyete başlanılmıştır. Tesisin HLP II.Faz olarak adlandırılan kısmı için gerekli izinler alınamadığından inşaatına hiç başlanılmamıştır.

*Koza Altın İşletmeleri A.Ş. tesisin kurulumuna karar verilmesinden faaliyete geçirilmesine kadar olan süreçteki tüm gelişmeleri şirket Genel Kurulu'na sunduğu gibi, SPKn mevzuatı gereği SPKr ve KAP'a gerekli bildirim ve bilgilendirmeleri usulüne uygun ve zamanında yapmıştır. Yapılan bu bildirimler ve* KAP açıklamaları üzerine herhangi bir itiraz olmamış, herhangi bir usulsüzlük ileri sürülmemiş, yapılan işlemler mevzuata uygun bulunarak herhangi bir ihtar veya iptal davası açılmamıştır.

SPKr'nun sermaye piyasasını ve yatırımcıları korumak amacıyla bir usulsüzlük tespit etmiş olması halinde zamanında müdahale etme imkanı varken bu işlemlerin üzerinden uzunca bir zaman geçtikten sonra Savcılığa sunulan ve maksatlı olduğu açık olan Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporundaki somut verilere dayanmayan soyut suçlamalar sonrasında SPKn 21. Maddesine uygun olmayan bir şekilde örtülü kazanç aktarımından bahsedilmesi bir devlet kurumundan beklenen tutarlılığa da uymamaktadır.

SPKr tarafından konuya dair düzenlenen denetleme raporunda, herhangi bir emsal incelemesi yapılmadan Himmetdede Altın Madeni Tesisi yapımı işinin emsallerine nispetle çok yüksek olduğu ifade edilmektedir. Konuya ilişkin emsaller ortaya konmadan emsallere uygun olmadığının ifade edilmesi ise suç uydurma çabasının bir sonucudur. Yasalara uygun olarak tekemmül ettirilmiş bir işlemi, ilgili kurumların gözetimi ve denetiminden de uygun bulunarak geçtikten sonra yasa maddeleri zorlanarak yapılan yorumlara dayalı olarak suç isnadında bulunulmasının hukuken kabul edilebilir bir yanı bulunmamaktadır.

### v- Halka Açık Koza Anadolu AŞ'nin ve Halka Açık İpek Enerji AŞ'nin Bağlı Ortaklığı Olan ATP İnşaat AŞ Tarafından İlişkili Taraflar İpek Medya Grubu Şirketlerine Doğru Muhtelif Yöntemlerle Fon Aktarılmak Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlenip İşlenmediğinin Değerlendirilmesi

ATP İnşaat A.Ş. halka Açık Koza Anadolu AŞ'nin ve Halka Açık İpek Enerji AŞ'nin Bağlı Ortaklığıdır. İpek medya grubu şirketleri ise ATP İnşaat A.Ş.'nin %99,9 - %100 oranında hissedar ve sahibi olduğu firmalardır. TP İnşaat A.Ş. tarafından kurulan bu şirketlere yasal yollarla sermaye aktarımı gayet doğal bir ticari işlem olup, bu işlemlerin örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilemez. Gerek bu şirketlerin kuruluş, gerekse de sermaye artırımı aşamalarında TTK gereğince şirket genel kurulları ve SPKn gereğince SPKr'na gerekli bildirimler yapıldmış, söz konusu işlemlerin açık ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirildiği görülmüştür.

Esasen bu tür faaliyetler şirketlerin yatırım niteliğindeki olağan işlem ve kararlarından olup, ticari olarak yapılan yatırımlara ilişkin kararlar konusunda şirket hissedarlarının ve genel kurullarının bilgisine sunulup ibra edilmiş olması TTK gereğidir. Öte yandan halka Açık Koza Anadolu AŞ'nin bağlı ortaklığı olmasından ötürü de SPKn mevzuatına tabi olup,

bu kanun gereğince gerekli işlem ve bildirimlerin yapıldığı görülmüştür. Genel Kurulun ibrası, hissedarların ve SPKr'nun bu işlemlere yönelik kanunda yer alana sürelerde herhangi bir itirazının olmaması durumu karşısında örtülü kazanç aktarımı yönüyle yapılan iddia ve suç duyurlarının hukuka uygun olmadığı mütalaa edilmiştir.

### vi- Koza İpek Holding AŞ Tarafından Genel Yönetim Giderlerinin Halka Açık Şirketler Koza Altın A.Ş, Koza Anadolu AŞ ve İpek Enerji AŞ ile Bunların Bağlı Ortaklıklarına Yansıtılması Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlenip İşlenmediğine Yönelik Değerlendirmeler

Hukuki bakımdan bağımsız olan işletmelerin, çeşitli işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla, merkezi bir yönetim altında toplanmasına "*İşletmeler Grubu (Holding topluluğu*)" denilmektedir. Holding, bir işletmenin bir veya birden fazla işletmenin yönetimini ele geçirmek amacıyla, bu işletme veya işletmelerin hisse senetlerinin tamamını veya bir kısmını doğrudan veya dolaylı olarak ele geçirmesiyle oluşmaktadır. Yönetimi eline geçiren işletme "ana işletme (ana ortaklık)" olarak tanımlanırken, hukuki bakımdan bağımsız olmakla birlikte, yönetimi ana işletme tarafından ele geçirilen işletmelere de "bağlı işletme (bağlı ortaklık)" denilmektedir. İşletmeler grubu (*holding*) için, ana ortaklığın unvanı altında düzenlenen ve ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların varlık, borç, özkaynak, *gelir ve giderlerini bir bütün olarak gösteren tablolar* ise "*Konsolide Mali Tablolar*" olarak tanımlanmaktadır.

Ana ortaklık tarafından düzenlenecek konsolide mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması ile iştiraklerde, bağlı veya müşterek yönetime tâbi ortaklıklardaki pay sahipliğinin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla 13.11.2001 tarihli ve 24582 sayılı Resmi Gazetede *Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (*Seri:XI, No:21) yayımlanmıştır[1].

Bu Tebliğin kapsamını "Sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklığı ve/veya müşterek yönetime tâbi ortaklığı bulunan, hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketler" oluşturmaktadır. Kapsam dâhilindeki şirketlere ara ve yıllık dönemler itibarıyla, konsolide mali tablo düzenleme, bu tabloları ilan etme ve SPK'ya ve ilgili borsaya bildirme zorunluluğu getirilmektedir.

Nitekim Danıştay tarafından verilen kararlarda, holdinglerin ve benzeri kuruluşların, yaptıkları sözlü veya yazılı sözleşmelere istinaden iştirak ettikleri şirketlere fatura ettikleri bu tür giderlerin, kurumlar vergisi matrahından indirilmesi prensip olarak kabul edilmiştir.

Danıştay'a göre, "*Holding niteliği taşıyan ve esas amacı iştirak ettiği şirketlerin teşkilatlandırılması, murakabesi ve inkişafı olan şirketlerin yaptığı giderlerin masraf yazılması caizdir*"; *"Aynı Holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını Holding amacı doğrultusunda işbirliği içinde kullanmak örtülü kazanç dağıtma sayılmaz"; "Aynı Holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını Holding amacı*

[1] Sözü edilen tebliğ 13.06.2013 tarihli 28676 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) yayımlanana kadar bu yönde düzenleyici olmuştur.

*doğrultusunda işbirliği içinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin vergi kaybına neden olmamaları halinde örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmez".*

Gerek yurt içinde gerekse yurt dışında holdingler ya da grup şirketleri şeklinde faaliyet gösteren işletmelerin merkezlerinden, grup şirketlerine verdikleri hizmetler ya da masraf yansıtılmaktadır. Bu işlemler yapıları gereği transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında değerlendirilmektedir ve vergisel açıdan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi ve bu maddeye ilişkin 1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile uyumlu olmak zorundadır. Bu sebeple bahsi geçen hizmetlere ait giderlerin paylaştırılması sırasında izlenecek yöntemin belirli kurallar dahilinde uygulanması ve oluşacak fiyatların da emsallerine uygun olması gereklidir.

1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı başlıklı 8.7 bölümüne göre; " *Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.*

*Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.*

*Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,*

*- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,*

*- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,*

*- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,*

*şarttır.*

*Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir."* Düzenlemesine yer verilmiştir.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinin ilgili bölümüde aşağıdaki gibidir;

"*11- Grup İçi Hizmetler*

*11.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı*

*Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.*

*Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;*

*- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,*

*- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,*

*- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.*

*11.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti*

*Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.*

*İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.*

*Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.*

*Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.*

*11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi*

*Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.*

*Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir.*

*11.4- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler*

*Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi"nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.*

*Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilecektir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunamadığı durumlarda "Maliyet Artı Yöntemi"nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.*

*Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.*

*Yöntemlerin kullanılması aşamasında grubun üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir."* Düzenlemesine yer verilmiştir.

Hem 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinin "İlişkili bir şirketin ana şirketten ya da aynı grubun bir üyesinden ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması, sadece grubun bir üyesi olması nedenine dayandırılamaz" şeklinde, hem de OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde hizmeti alan şirketin bu hizmete ihtiyacı olup olmadığının araştırılması gerekli görülmüştür. Bunun en temel yolu hizmeti alan şirketin, hizmetin niteliği itibarı ile bunu ilişkisiz taraflardan da alıp almayacağını incelemektir. Eğer hizmeti alan taraf için alınan hizmet bunu üçüncü kişilerden almayacağı kadar ihtiyaç dışı ya da gereksiz ise bu hizmete ihtiyacı olmadığı varsayılır. Bu kapsamda değerlendirilecek olan önemli bir gider tipi de özünde merkeze faydası olan aktivitelerle ilgili masraflardır ("stewardship expenses"). Bu hizmetler bir kurumun ilişkili olduğu bir başka kurumda ya da grupta yatırımcı olarak çıkarlarını koruması için yaptığı ya da yaptırdığı hizmetler olarak tanımlanıp çoğu zaman yasal gereklilikler tarafından zorunlu kılınan aktiviteleri kapsamaktadır.

Belirtilen bu mevzuat düzenlemeleri SPKr tarafından yazılan denetleme raporlarında gereği kadar dikkate alınmamış, eksik inceleme yapılmıştır. BilirkişiKurulu Raporunda da bu eksik incelemelere dayalı tespitler tekrar edilmiştir.

SPKr Koza İpek Holding'e ait şirketler ve mali tabloları tüm bu mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde uluslararası bağımsız denetim şirketlerince incelenmiş ve yeminli mali müşavirlerin denetiminden geçmiştir. Yapılan bu denetimlerde genel yönetim giderlerinin yansıtılması yönüyle SPK ve Vergi mevzuatına aykırı bir husus bulunmamıştır.

## 2.2.VERGİ HUKUKU AÇISINDAN YAPILAN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### A-USULE İLİŞKİN YAPILAN TESPİTLER

Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN tarafından düzenlenen Bilirkişi Raporunun dayanak olarak ele aldığı Vergi İnceleme süreçlerinde önemli düzeyde usul hataları bulunmakta olup, söz konusu bilirkişi raporunda bu usul hatalarına yönelik bir inceleme ve değerlendirme yapılmamıştır. Bu yönüyle bilirkişi raporu ciddi bir eksikliğe sahiptir. Bu eksikliklere ve usul hatalarına aşağıda yer verilmiştir:

## I) VERGİ İNCELEMELERİNİN KANUN, YÖNETMELİK VE DİĞER DÜZENLEYİCİ İŞLEMLER KARŞISINDA USULE UYGUN YAPILIP YAPILMADIĞI İNCELENMEYEREK, VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN HATALI VE USULSÜZ OLARAK DÜZENLEDİĞİ RAPORLARINDA VARDIĞI SONUÇ VE KANAATLERİN BAŞTAN KABULLENİLDİĞİ ve BİLİRKİŞİ RAPORU HAZIRLANIRKEN BU HUSUSLARIN GÖZARDI EDİLDİĞİ,

### a) Koza İpek Holding A.Ş., Koza Altın İşletmeleri A.Ş. ve İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş. Yöneticileri Hakkında Sahte Faturanın Varlığı, Sahte Faturanın Düzenlenmesi/Kullanımı İddiasında Bulunulmasının Usul Bakımından İncelenmesi:

Vergi Usul Kanunu'nun 333.maddesine göre;

"Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde **bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar *bu fiilleri işleyenler hakkında* hükmolunur."**

Yapılacak incelemeler sonucunda, Vergi usul Kanunu'nun 359.maddesi kapsamındaki fiillerin işlendiğinin tespiti halinde, aynı kanunun 367.maddesi uyarınca Vergi Suçu Raporu düzenlenmektedir. Bu kapsamda bir suçtan bahsedilebilmesi için **aşağıdaki tüm hususların *eksiksiz olarak tekemmül etmesi ve ispatlanması*** gerekmektedir; **(10/07/2015 Tarihli Vergi Denetim Kurulu Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslara İlişkin Yönerge)**

**1. Suçun Kanunilik Unsuru**; Tespit edilen fiilin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde düzenlenen suç tanımına **birebir uyduğunun açık olarak ortaya konulması**,

**2. Suçun Maddi Unsuru;** Kişinin **kendi iradesi ile** hukuk düzeninde değişiklik yapan ve Kanunu'nun 359. Maddesine göre suç sayılan bir **fiilin varlığının açık olarak ortaya konulması,**

**3. Suçun Manevi Unsuru;** Kanunun 359.maddesine göre suç sayılan bir fiilin, isnat yeteneği var olan bir kimse tarafından **kendi iradesiyle, bilerek ve isteyerek işlendiğinin açık olarak ortaya konulması gerekmektedir.**

Ayrıca işlenen **fiil ile fail arasındaki illiyet bağı kurulmak ve gerekçeleri belirtilmek suretiyle suçu işleyenler açıkça ortaya konulmalıdır.**

Yukarıda yer alan Suçun Unsurlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir;

Sahte belge veya fatura kullanma suçunun **maddi unsurları açısından** Yargıtay ayrıntılı kriterler belirlemiştir. Bu belirlediği kriterler aşağıdaki gibidir. **(Yargıtay Ceza Davaları Genel Kurulu 2014/366 Karar):**

"*Haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek* suretiyle *vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanununda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur.*

***Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.*"**

Gelir İdaresi **tarafından 306 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde suçun manevi unsuru yani Kastın varlığının mutlak surette ortaya konulmasının gerektiğine** ilişkin gerekli açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğe göre;

"*4369 sayılı Kanunla, 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış ve kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 uncu maddede yer verilmiştir.* ***Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.***

*Maddede sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.*

*Öte yandan, Türk Ceza Kanununun 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.*

*Buna göre;* ***failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.***

*Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış*

*olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.*

***Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi*** *ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyaına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.*

***Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir****. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir."*

Yine bir Yargıtay kararında Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçunun nasıl araştırılacağına yönelik detaylı hüküm vermiştir**;(Yargıtay 21.Ceza Dairesi 2016/4663 sayılı karar) Buna göre;**

"*Sanıklar hakkında "2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme" suçlarından kurulan hükümlere yönelik yapılan incelemede;*

*Sanıkların atılı suçu kabul etmedikleri dikkate alınarak; suça konu faturaları kullanan kişi veya şirket yetkilileri dinlenerek faturaları kimden, hangi ticari ilişkiye dayanarak aldıkları konusunda beyanlarının alınması, gerektiğinde faturalar üzerindeki imzaların sanıkların eli ürünü olup olmadığı konusunda bilirkişi raporu alınması, bunların yanında sahte olduğu iddia olunan faturaları kullanan kişi veya şirketler hakkında* ***karşıt inceleme yapılmadığı görülmekle,*** *bu kişi veya şirketler hakkında düzenlenmiş ise vergi tekniği raporları ve eklerinin onaylı örnekleri getirtilerek, anılan raporlarla ilgili olarak faturaları kullanan kişi veya şirket yetkilileri hakkında dava açılmış olup olmadığının ilgili vergi dairesinden araştırılması, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirtilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi,* ***faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden*** **mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa**

***mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler, faturaları kullananların yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak faturaları kullanan kişi veya şirketlerin ticari defter ve belgeleri üzerinde gerekli görülmesi halinde bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra*** *toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilmek suretiyle sanıkların hukuki durumlarının belirlenmesi gerektiği gözetilmeden eksik araştırma ile yazılı şekilde hükümler kurulması hukuka aykırıdır"*

Faturaların gerçek alım-satıma dayalı olup olmadığının belirlenmesi yönünden, sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri araştırılıp ödeme şekillerinin, ticari yaşam gözlemlerine ve teamüle uygunluğunun değerlendirilmesi gerekir. **(Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 18/06/2001 tarih ve E:2001/6048, K:2001/6948)**

Faturaların gerçek bir hizmet karşılığı düzenlenip düzenlenmediklerinin belirlenmesi için, bedellerinin ödendiğine ve düzenleyenin hesabına girdiğine dair, ticari teamüle uygun kanıtlama yeterliliği olan, banka ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler de araştırıldıktan sonra sonucuna göre hüküm kurulması gerekir. ***(Yargıtay 11.Ceza Dairesi E: 2001/4883,K:2001/5847 Karar Tarihi: 28.05.2001)***

Sanığın yetkilisi olduğu şirketin 2006 ve 2007 takvim yıllarında G… Kağıt Ürünleri Pazarlama Tic. Ltd. Şti., Ç… Bilgisayarlı Çizim Sistemleri Kağıt Kırtasiye Ür. Paz. Ltd. Şti., T… Hassas Kağıt Kırtasiye İç ve Dış Tic. Ltd Şti. Ve Tasfiye Halinde V… Kırt. Turz. Gıda San Tic. Ltd. Şti. tarafından düzenlenen sahte faturaları kullandığının iddia olunması karşısında, adı geçen firma yetkilileri hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan dava açılıp açılmadığı, açılmışsa akıbetleri araştırılıp bu dava ile birleştirilememesi halinde, dava dosyaları celp edilip incelenerek özetlerinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi**, faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının tespiti bakımından**, **mal akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgelerinin tespiti ile, faturaları düzenleyen mükelleflerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı dikkate alınarak, faturaları düzenleyenler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği (Yargıtay 19.Ceza Dairesi E: 2015/8723 K: 2015/6039 Karar Tarihi: 22.10.2015)**

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, *"...fiil işleyen kişiye çektirilmesi cezada şahsilik prensibinin bir gereği olup,* **esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil,** *suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan* ***temsilcileri cezalandırmak olmasına***" karar vermiş; hesap ve muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi vb *nitelikli ve kasıtlı fiillerin işlenmesi halinde,* ***tüzel kişilerin kanuni temsilcileri değil*****; bu fiilleri işleyenlerin hapis cezası ile cezalandırılması gerektiğine hükmetmiştir.**

Diğer taraftan; 213 sayılı Kanunun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

1 seri numaralı KDV Uygulama Genel Tebliği E.Özel Esaslar bölümüne göre; *Düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahteliğine veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğuna ilişkin inceleme veya idari araştırma aşamasında mükellefe,* ***söz konusu belgelerin gerçekliğine yönelik deliller ileri sürme imkânı verilir.*** *Dolayısıyla idare tarafından sahte veya yanıltıcı olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin* ***gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir****.*

*İleri sürülen karşı delillerin işlemin gerçekliğini göstermesi halinde özel esaslar uygulanmaz. İşlemin tarafları, ilgililer ve mükellefler delillerini işlem ve belge ile ilgili olmak kaydıyla yazı ile ileri sürebilir. Bu şekilde ileri sürülen iddia ve deliller, inceleme elemanı veya komisyon tarafından* ***karşı delillerle çürütülmek suretiyle*** *belgenin sahte veya yanıltıcı olduğu ispatlanabilir.*

***Sınırlandırıcı olmamak kaydıyla belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispatta aşağıdaki deliller kullanılabilir:***

*a)* ***İşlem bedelinin ödendiğinin belgelendirilmesi****.*

*Ödeme, iade talebinde bulunan mükellef tarafından ödemeyi tevsik eden belge* ***aslı veya noter onaylı örneği ile tevsik edilebilir.***

*Ödemenin 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenen* ***çekler ile de tevsiki mümkündür.***

***Ayrıca internet bankacılığı yoluyla yapılan ödemelerde, banka dekontu yerine ilgili banka şubesi tarafından onaylı internet çıktıları ya da mükellefler tarafından ödeme yapılan bankalardan alınan onaylı hesap ekstreleri ödemenin tevsikinde kullanılabilir.***

***b) Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama, ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemeler yapılmışsa bu ödemelere ait belgeler işlemin gerçekliğinin tevsikinde delil olarak kullanılabilir.***

Yine **mezkur tebliğe** ve Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre Sahte Fatura gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Bir faturanın sahte fatura olarak değerlendirilebilmesi için KDV Uygulama Genel Tebliği düzenlemelerine göre, bazı şartların oluşması gerektiği açıklanmıştır. Bu şartların da vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından değerlendirilmesi ve Vergi İnceleme Raporuna bağlanması şarttır.

*Bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlıdır. Buna göre;*

***- İnceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı (ilgili dönem mahalle***

***muhtarı, site yöneticisi ve/veya çevredekilerin mükellefin eylem tarihindeki durumuna ilişkin ifadeleri vb.),***

*- Belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti,*

*- Ticari ilişkisinin olup olmadığı hususu ve ticari ilişkide bulunduğu firmalar,*

*- Ortaklık yapısı ve ortaklara ilişkin analizler,*

*- Muhasebecisine yönelik tespitler,*

*- Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan, hakkında inceleme yapılanlara ve ticari ilişkide bulundukları mükelleflere ilişkin bilgiler,*

*- Sahte belge ticareti varsa komisyon geliri elde edilip edilmediği,*

*- Mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediği,*

***gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz.*** **Düzenlemesi yer almaktadır.**

**Bu konuda, Danıştay'ın muhtelif kararlarında da benzer görüş bildirmiş olup örnek kararlarından bazıları aşağıdaki gibidir.**

**Danıştay 4. Dairesi'nin 15.04.2009 tarihli E.2008/8784, K.2009/1974 sayılı kararında,**"İncelenen dosyada, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen (Ö) Ltd. Şti. ve (D) Ltd. Şti. hakkında bilinen adreslerinde bulunamadığı, alışlarının büyük bölümünün sahte faturalarla belgelendirildiği, (D) Ltd. Şti.'nin aldığı çeklerin büyük bölümünü tüm alışlarını yapmış olduğu (T) Ltd. Şti.'ye ciro ettiği, dolayısıyla bu şirketin düzenlediği faturaların gerçek bir alım satıma dayanmadığı yolundaki rapora dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan dava rapordaki tespitler yeterli görülerek reddedilmiştir. Ancak, **bu firmalarla ilgili tespitlerin kendi alışlarına dayandırılması ve davacı tarafından ödemelerin büyük bölümünün müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi yoluyla yapılmış olması hususları da dikkate alındığında, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.**

Dolayısıyla, davacıya fatura düzenleyen firma hakkındaki raporun vergilendirme açısından yeterli bulunarak tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir."

**Danıştay 4. Dairesi'nin 15.04.2009 tarihli E.2008/6038, K.2009/1973 sayılı kararında** sadece faturayı düzenleyen şirketler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayalı olarak, faturaların tamamının sahte olduğu görüşüne varılamayacağı

kararında, "İncelenen dosyada, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen (Ö) Ltd. Şti. hakkında bilinen adreslerinde bulunamadığı, alışlarının büyük bölümünün sahte faturalarla belgelendirildiği, dolayısıyla bu şirketin düzenlediği faturaların gerçek bir alım satıma dayanmadığı yolundaki rapora dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan dava rapordaki tespitler yeterli görülerek reddedilmiştir. Ancak, bu firma ile ilgili tespitlerin alışlarına dayandırılması ve davacı tarafından ödemelerin büyük bölümünün müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi yoluyla yapılmış olması hususları da dikkate alındığında, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, davacıya fatura düzenleyen firma hakkındaki raporun vergilendirme açısından yeterli bulunarak tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir."

**Danıştay 9. Dairesi'nin 16.04.2009 tarihli E.2008/3446, K.2009/1800 sayılı kararında;** "Bu durumda, davacı şirkete fatura düzenleyen (…) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında mükelleflerin davacıya düzenlediği faturaların sahte olduğu konusunda somut bir saptama bulunmadığından, vergi mahkemesi tarafından, davanın cezalı tarhiyata ilişkin kısmının reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir."

**Danıştay 4. Dairesi'nin 30.06.2009 tarihli E.2008/2274, K.2009/3773 sayılı kararında;** "Dava dosyasına temyiz aşamasında eklenen ve davacının ... ve .. .'a yaptığı ödemelere ilişkin banka dekontları, tediye makbuzları ve ödemelerin muhtelif bankalara ait çeklerle yapıldığını gösterir banka bireysel müşteri hesap hareketlerine ilişkin dökümler ile davacının kaçakçılık suçundan yargılandığı Asliye Ceza Mahkemesince yaptırılan bilirkişi raporunun incelenmesinden, davacı tarafından ... 'a yapılan toplam ödemenin %79' unun, ... 'a yapılan ödemelerin ise %36'sının bankalar aracılığıyla yapıldığı tesbit edildiğinden, **davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı İdarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından** Mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır."

**Danıştay 4. Dairesi'nin 26.04.2007 tarihli E.2006/1742, K.2007/1408 sayılı kararında;**"Vergi mahkemesince, vergi incelemesinin amacına da uygun olarak öncelikle, içeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılan faturaları veren şirket hakkında düzenlenen **raporlar üzerine idarece ne gibi işlemler yapıldığı, bu raporlara dayalı olarak komisyon geliri elde etmekten dolayı tarhiyat yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise sonucunun ne olduğu, bu raporlarla ilgili yargı kararlarının bulunup bulunmadığı, söz konusu şirketin mükellefiyetinin idarece terkin edilip edilmediği, edilmişse dava konusu yapılıp yapılmadığı, davacıya fatura düzenlediği dönemlerde, katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği adına katma değer vergisi tarhiyatı yapılmış ise bu konuda yargı kararı bulunup bulunmadığı hususları davalı idareden, ya da faturaları düzenleyen şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesinden araştırılıp bu araştırma**

**sonucuna göre karar verilmesi gerekirken** davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir."

**Danıştay 9. Dairesi'nin 20.01.2010 tarihli E.2008/3402, K.2010/84 sayılı kararında;** "Olayda, her ne kadar (K) Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, **anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.** Yukarıda belirtilen tespitlerde, (K) Ltd. Şti.'nin beyannameleri vermesi, faturalarının anlaşmalı matbaaya bastırması, faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yıllarda yapılmış yoklamaların bulunmaması karşısında, davacı şirketin ödemelerini nakit yaptığı, (K) Ltd. Şti.'nin mal alış faturaları sahte olduğundan satışlarının da sahte olduğu sonucunun ortaya çıktığı ve vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği hususlarına dayanarak anılan şirketin **davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktı**r. Bu nedenle aksi yöndeki Mahkeme kararının vergi ziyaı cezalı katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir."

**Danıştay 9. Dairesi'nin 27.01.2010 tarihli E.2009/1991, K.2010/267 sayılı kararında;** "Bu durumda, davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafıdan çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir."

**Danıştay 9. Dairesi'nin 27.01.2010 tarihli E.2009/2070, K.2010/269 sayılı kararında;** "Bu durumda, davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle **yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafıdan çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından,** cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir."

**Danıştay 9. Dairesi'nin 27.01.2015 tarihli E.2012/1762, K.2015/2084 sayılı kararında;** "….. Ltd. Şti. tarafından davacı şirkete düzenlenen faturalar yönünden tüm tespitler, bu faturaların sahteliğinin kabulü için yeterli olmayıp, **hukuken geçerli somut verilerle sahte fatura olduğu ortaya konulamadığından**, Vergi Mahkemesi kararının, davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasında hukuki isabet görülmemiştir."

Yapılan tespitlerin yeterli olmaması nedeniyle düzenlenen faturaların sahte olup olmadığı kanıtlanamadığından yapılan tarhiyatın terkini gerektiği hakkında**(Danıştay 9.Dairesinin 07.05.2008 tarih ve Esas 2008/1408, Karar No:2008/2366)**

Faturaların sahte olduğunun, kesin ve somut tespitlerle ortaya konulması gerektiği hakkında **(Danıştay 9.Dairesinin Esas No:2006/1722, Karar No:2007/1933)**

Bir faturanın gerçek durumu yansıtmadığının söylenebilmesi için, düzenleyenin ekonomik durumu, iştigal konusu, davacı kuruma satmış göründüğü emtia bakımından organizasyonu, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, emtia alışlarının niteliği, alım-satım için zorunlu veya bu işlemin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi ile vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle gerçek bir emtia akışının varlığının ortaya konulması gereklidir.***(Danıştay Yedinci Daire E : 2000/7368 K : 2001/220)***

Defter ve belgeleri üzerinde mal hareketine yönelik olarak hiçbir araştırma ve inceleme yapılmadan, sadece mal alım taraflarını düzenleyen firma ve şahıslar hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediklerine dair rapor bulunmasını esas alarak tarhiyat yapılamaz. ***(Danıştay 4.Daire, Karar Tarihi: 25.10.2000 E:2000/42 K: 2000/4381)***

Yukarıda yer alan mevzuat düzenlemeleri, yargı kararları ve açıklamalar ışığında, **bir faturanın gerçekten sahte fatura olup olmadığı salt bir bakış açısı ile karara bağlanması mümkün değildir.** Vergi inceleme elemanının gerçek anlamda bir sahte faturanın varlığı, sahte faturanın düzenlenmesi ve kullanımına yönelik vergi kanunları, tebliğleri ve yüksek yargı kararları ışığında yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan **hususlara ilişkin inceleme yaparak raporunda ayrı ayrı yer vermeden ve değerlendirme yapmadan sahte fatura ile ilgili tespit ve iddiada bulunması EKSİK İNCELEMEYE DAYALI, usul bakımından hatalı, yasal mevzuata ve yüksek yargı kararlarına uygun olmayacaktır. Bu rapora dayanarak ve belirtilen bu hususlar gözardı edilerek yazılan bilirkişi raporu da aynı eksikliklerle maluldür.**

Koza Altın İşletmeleri A.Ş., Koza İpek Holding A.Ş.ve İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş. hakkında düzenlenen Vergi Suçu Raporların tarih ve sayıları aşağıdaki gibidir;

• Koza Altın İşletmeleri A.Ş. hakkında yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen 26.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707/48 sayılı, 10.03.2017 tarihli ve 2017-A-1707/23 sayılı ile 10.03.2017 tarihli ve 2017-A-1707/11 sayılı Vergi Suçu Raporları,

• Koza İpek Holding A.Ş. hakkında yapılan inceleme sonucunda düzenlenen 09.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707/33 sayılı Vergi Suçu Raporu,

• İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş. hakkında yapılan inceleme sonucunda düzenlenen 29.06.2016 tarihli ve 2016-A-1707/50 sayılı Vergi Suçu Raporu,

Cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamamlanmadan suçun oluşmayacağı, VE BU NEDENLE ŞÜPHELİNİN CEZALANDIRILMAYACAĞI temel ceza hukukunun

prensibidir. Vergi Kaçakçılığı suçlamasının temel dayanağı, vergi tekniği raporlarında yer alan sübjektif değerlendirmelerdir.

Yukarıda açıklanan tüm bu yasal düzenlemeler ve yüksek yargı kararları gözönüne alındığında, gerek Vergi Müfettişlerince düzenlenen yukarıda yer alan Vergi Suçu Raporlarında, gerek Rapor Değerlendirme Kurulları Mütaalarında, gerekse bu raporları mutlak doğru kabul eden ve Kendi Raporlarında sadece bu raporların ilgili kısımlarını **KES-KOPYALA-YAPIŞTIR** yapan Bilirkişi Heyet Raporunun yukarıda bahsedilen, kanun, tebliğ, yönetmelik vb düzenleyici işlemlerin ve Yüksek Yargı Kararlarının zorunlu kıldığı **suçun maddi ve manevi unsurlarının oluşumunda zorunlu olarak yapılması gereken tespitlerin hiçbirine riayet edilmemiş, eksik, hatalı ve hatta bazı raporlarda <u>mali hukuk literatüründe olmayan norm ve kelimelerle zorlama olacak şekilde usulsüz raporlar yazılmıştır</u>.** Vergi Tekniği Raporlarında suçun kanıtı olarak ortaya konan hususların suçun oluştuğu ortaya koymakta yetersiz oldukları anlaşılmaktadır.

Kanundaki tanımıyla gerçek anlamda bir sahte fatura ve sahte fatura kullanımı/düzenlenmesi en azından failler için tespit edilmemiş, zorlama fiiller **<u>ile illiyet bağı kurulmaksızın</u>** sadece yönetim kurulu üyeleri olmaları nedeniyle her raporda aynı kişileri fail olarak belirleyip, suç isnadında bulunulmuştur.

Vergi hukukunda belki de hiç emsali olmayan bir yaklaşımla, Müfettişler raporları ile yeni bir vergi suçu hukuku oluşturmuş, 306 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde **<u>açıkça</u> <u>sahte fatura düzenleyicisi için kastın aranmayacağı bizatihi sahte fatura düzenlemenin kastın varlığına karine teşkil edeceğini, KULLANICI İÇİN KASTIN MUTLAKA ARANACAĞI DÜZENLENMİŞKEN</u>**, düzenleyicisi olmadığını veya varsa da tespit etmediğini iddia ettiği bir sahte fatura için kullanıcıda kastın varlığını aramaması Vergi Hukukuna ve yukarıda yer alan Yüksek Yargı içtihatlarına açıkça aykırıdır. Bu bile söz konusu Vergi Suçu Raporlarının, sadece belirli kişilere suç isnadında bulunulma çabasının bir sonucudur.

Örneğin, Koza İpek Holding A.Ş. hakkında yapılan inceleme sonucunda düzenlenen 09.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707/33 sayılı Vergi Suçu Raporunun 2.2. Kaçakçılık Suçunun Tespiti bölümünde,

" *....gazeteyi gerçekte almamasına **<u>ya da</u>** gazeteler holdinge gerçekte teslim edilmemesine rağmen holding adına fatura düzenlenmesi...."* suçun varlığına yönelik yapılan açıklamadır. Bu açıklamada "ya da" şeklinde tercihli bir cümle kullanılması suç isnadı çabasının açık bir göstergesidir. Esasen incelemeyi yapan vergi müfettişleri varlığını iddia ettikleri suçun niteliğini dahi tespit edememişlerdir. Raporun ilerleyen bölümlerinde mezkur gazetelerin **Holding dışında başka yerlere teslimi** sahte fatura kullanmanın (burada yine ifade etmek gerekli bu sahte faturaların düzenleyicisi henüz yok) delili sayılmaktadır. Halbuki vergi mevzuatında Teslim'in ne olduğu ve hangi işlemlerin teslim sayıldığı açık olup, vergi müfettişleri ve Bilirkişi Heyeti bu hususları raporlarında dikkate almamış, eksik inceleme yapmış, hatalı ve maksatlı bir sonuca varmışlardır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 2.maddesine göre TESLİM; "*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir*. ***Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir***. *Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir".*

1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 2-Teslim Bölümüne göre de;

*"Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme* ***veya tevdiinin alıcıya ulaşması şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeci veya sürücüye tevdii halinde de teslim gerçekleşmiş sayılır."*** denilerek teslim konusunda tereddüte mahal bırakmayacak derecede açıklama yapılmıştır.

Keza 09.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707/23 sayılı Vergi Tekniği Raporunun 2.11 Mükellef Kurum Adına Gazete Faturası Düzenleyen Bazı Mükellefler Hakkında Yapılan Karşıt Tespitler bölümünde,

Bülent ÇAMLITEPE Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "*.....Turkuva A.Ş.'nin düzenlediği irsaliyelerle* ***Koza İpek Holding A.Ş.'nin Eskişehir Kaymaz'daki Tesislerine bırakıldığını,*** *bazende* ***Koza İpek Holding A.Ş. çalışanlarının*** *Baksan Sanayi Sitesinde bulunan* ***deposundan gazeteleri teslim aldığını…***

Hasan YALÇIN Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "... ***Gazeteleri teslim ettiğimiz kişinin Koza-İpek Holding A.Ş.'nin Lojistik Direktörü Uğur SİBER*** *isimli kişi ve ekibi olduğunu biliyoruz…."*

Osman Murat KÜÇÜK Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…***Teslimler Koza-İpek Holding A.Ş.'nin Adana'daki bürolarında yapıldı…..***

Barmanbek Basın Dağıtım Ltd.Şti. Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…*işyerimizin yan tarafına bırakılıp* ***Koza-İpek Holding A.Ş. adına Bedrettin Sezer tarafından alınmaktadır…"***

Uzer Basın Dağıtım Ltd.Şti. Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "……***Koza-İpek Holding A.Ş.'ye bağlı irtibat bürosuna*** *Bugün Gazetesinin* ***teslimini yapmaktaydık****…"*

Başkent Mecmua Yay.Ltd.Şti. Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…*gazeteleri* ***Koza-İpek Holding A.Ş.'nin araçları gelerek işyerimizden alırlardı…****"*

İbrahim AYDIN Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…*Koza-İpek Holding A.Ş.'de çalışan Necmettin isimli şahsa kendi işyerimizde teslim ederdik…."*

Fakat gerek Vergi Müfettişlerince hazırlanan raporlarda gerekse de Bilirkişi Heyetince hazırlanan Bilirkişi Heyet Raporunda, **bizatihi teslimin Koza-İpek Holding A.Ş. veya**

**irtibat bürolarına, çalışanlarına yapıldığı TESPİTLERİNE rağmen** ve bu **açık yasal düzenlemelerinin aksine yorum yapılarak gerçekte olmayan sahte fatura kullanım suçları oluşturulmuştur. Bu yapılırken kanunda ve tebliğde geçtiği şekliyle gerçekten bir Teslimin olup olmadığı sorgulanmamıştır.**

**Yine aynı raporun** aynı bölümünde Vergi Müfettişleri Vergi Hukukunda ne yasal mevzuatla ne de yargı kararlarıyla örtüşmeyen **Bilmeden(!) Sahte Fatura Düzenlemek** gibi Gelir İdaresi Başkanlığı hatta yasa koyucunun yerine geçerek bir içtihat (Kanun/KHK/Tebliğ/Dava Daireleri Genel Kurul Kararı) oluşturmuştur. Rapordaki ifade aynen aşağıdaki gibidir;

Sahte olarak kabul edeceğimiz gazete faturalarını düzenleyen bayiler ise faturanın holding adına düzenlenmesi gerektiği yönünde yönlendirilmiş olabileceklerinden ya da teslimi de holdinge yaptıklarını düşündüklerinden herhangi bir kasıtları olmadan bu faturaları holding adına düzenlemiş olabilirler. Yani bir nevi gazetenin gerçek alıcısı ya da gazeteyi teslim alan şahısların holding adına hareket ettikleri yönündeki beyanları ya da fatura holding adına düzenlendiğinden ve bedelini de holdingden aldıklarından gazeteleri holdinge teslim edildiğini düşünmüş olabileceklerdir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 2´nci maddesinde kanunun açık bir şekilde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği, aynı kanunun 21´inci maddesinde ise suçun oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu, kast ise suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla Gazete bayilerinin burada herhangi bir kasıtları olmadan, kendileri yanlış yönlendirildikleri için sahte olduğunu tespit ettiğimiz gazete faturalarını düzenleyebilecekleri gibi gerçek durumun farkında olarak yani kasıtlı olarak ta sahte fatura düzenlemiş olabilirler. Zira söz konusu gazete bayilerinden Beşer Basım Ltd.

ORTADA BİR SAHTE FATURA VARSA BU SAHTE FATURANIN DÜZENLEYİCİ VE KULLANICI OLARAK İKİ TARAFI VARDIR. Mezkur VUK genel tebliği açıkça düzenleyici için kast aramazken, kullanıcı için kastın varlığını ararken, Müfettişler kendilerini Genel Düzenleyici işlemin üzerinde görerek yeni bir hukuk oluşturarak, Koza-İpek Holding yöneticileri hakkında Vergi Suçu Raporu düzenlemişlerdir. Bilirkişi heyeti de yukarıdaki belirtilen vergi mevzuatını ve rapordaki eksiklik/hataları görmezden gelerek, bu raporlara dayanarak eksik ve hatalı değerlendirme yaparak, kanaat bildirmişlerdir.

Sahte olduğu iddia edilen faturaların **düzenleyicileri hakkında yapılan işlemler, varsa açılmış davalar ve sonuçları**, yazılmış Vergi İnceleme Raporları, Vergi Suçu Raporları hakkında bilgi sahibi olunamamıştır. Bilirkişi raporlarında da bu hususta bir açıklama bulunmamaktadır. Haklarında bir sahte fatura düzenleme fiiline ilişkin Vergi Suçu Raporu yoksa veya bu rapor Mahkemece reddedilmişse ortada bir SAHTE FATURA'nın olmayacağı aşikardır. Bu araştırmanın yapılmamış olması bile Bilirkişi Raporunun taraflı ve eksik incelemeye dayalı yazıldığının kanıtıdır.

Bir an olsun bu faturaların gerçekten sahte olduğunu düşünsek bile sadece sahte fatura kullandığı iddia olunan Koza-İpek Holding yöneticileri değil bu yöneticiler ile birlikte, bilmeden(!) sahte fatura düzenleyicisi olduğu iddia olunan bölge gazete bayilerine de Vergi Suçu Raporunun yazılması gerekmektedir. **Hatta sadece bu bölge bayileri ile kalmayıp,**

**bayilerin ifadelerinden yola çıkarak, sözkonusu sahte faturaların Holding adına düzenlenmesi talimatı veren YAY-SAT ve Turkuaz Dağıtım hakkında da TCK 37 ve devamı maddelerine göre İŞTİRAK suçundan suç duyurusunda bulunulması gerekmekteydi. Bunun yapılmaması bile başlı başına böyle bir Sahte Fatura Kullanma suçunun olmadığının kanıtıdır**. Eğer bir sahte fatura kullanma suçu olsaydı, bu olayda sahte fatura düzenleyen ve iştirak edenler için Suç Duyurusunda bulunmamak, Türk Ceza Kanunu'nun 279.maddesi gereğince Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi suçu kapsamına girerdi.

*"**Madde 279- (1) Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."***

Söz konusu firmalarca yapılan ve tenkid edilen alışlar/satışlar, aksi Vergi Usul Kanunu 3. Maddesi gereğince ispat edilemedikçe, yapılan alımlar mahiyet veya miktar itibariyle iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygundur. Dolayısıyla tüm alımlar/satımlar yasal mevzuatın ispat vesikası olarak addettiği delillerle sabit olup, sahte faturaya dayalı gerçekte olmayan bir ticari ilişkinin değil gerçek bir ticari ilişkiye dayalı mal alımı olduğundan suçun maddi, manevi unsurlarının hiçbirisi yasal düzenlemeler ve yüksek yargı kararları karşısında sübut bulmamıştır. **Sonuç olarak, Vergi Kanunlarına Muhalefetten dolayı suç isnad edilebilecek bir fiil ne Vergi Suçu Raporlarında, ne Rapor Değerlendirme Komisyonu Mütaalalarında ne de Bilirkişi Heyet Raporunda somut olarak yukarıda yer aldığı şekliyle usule, mevzuata ve yargı kararlarına uygun olarak tespit edilip, ortaya konulamamıştır. Bu bakımdan, Koza İpek Holding A.Ş., Koza Altın İşletmeleri A.Ş. ve İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş. yöneticileri hakkında sahte faturanın varlığı, sahte faturanın düzenlenmesi/kullanımı yönüyle suç isnadında bulunulmasında usule uygun davranılmadığı görülüştür.**

**b) Vergi İncelemeleri, İnceleme Konusunda İhtisası Olmayan ve Yönetmelikte de Kural Olarak İnceleme Yapamayacağı Belirtilen Vergi Denetim Kurulu Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı Müfettişlerince Yapılmasının Değerlendirilmesi:**

**Vergi Usul Kanunu 135. maddeye göre;** Vergi incelemesinden maksat**, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. 136.madde** de ise İncelemeye Yetkili Olanlar sıralanmıştır. Buna göre Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 25. Maddesi **Vergi incelemelerinin yürütülmesi başlıklı olup, bu maddeye göre;**

**(1)** **Büyük ölçekli mükellefler**, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının **(b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenir.**

**(2)** **Küçük ve orta ölçekli mükellefler**, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının **(a) bendinde yer alan Grup Başkanlıklarında ( Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı) görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenir**. Başkanlık, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini, anılan fıkranın (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerine de verebilir.

**(3)** İlgili inceleme ve denetim birimi, iş yükünün fonksiyonel dağılımı, denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması ile vergi incelemelerinde koordinasyonun ve etkinliğin sağlanması amacıyla, 24 üncü maddede yer alan gruplandırma dışında veraset ve intikal vergisi, tasfiye, iade ve mahsup, kaynak kullanımını destekleme fonu ile diğer incelemelerin dağılımına ilişkin hadler tespit etmeye, yapılan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme taleplerinin, bu hadlere bağlı kalmaksızın yürütülmesine, karşıt incelemelerin yapılmasına ve incelemelere ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 3. Maddesine göre; "***Büyük ölçekli mükellefler****: 24 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen mükellefler ile Bakanlık tarafından belirlenen hadleri aşan diğer mükellefleri,*

***Küçük ve orta ölçekli mükellefler****: Büyük ölçekli mükellefler dışında kalan mükellefleri,"* tanımlamaktadır.

Aynı Yönetmeliğin 24.maddesine göre; **Birinci sınıf tüccarların gruplara ayrılması;**

"*(1) Birinci sınıf tüccarlar, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak aşağıdaki şekilde gruplara ayrılır:*

*a) Birinci Grup: (Değişik ibare:RG-6/11/2015-29524) Bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL'nin**(2016 itibariyle yeniden değerlenmiş miktar yaklaşık 65.000.000 TL)** üzerinde olan şirketler **veya** öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin **(2016 itibariyle yeniden değerlenmiş miktar yaklaşık 19.500.000 TL)** üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri.*

*b) İkinci Grup: (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanlar.*

*(2) Birinci fıkrada yer alan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak*

*suretiyle yeniden tespit edilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlık, bu şekilde tespit edilen tutarları (Değişik ibare:RG- 8/8/2012-28378) %300'üne kadar artırmaya veya %50'sine kadar indirmeye yetkilidir.*"

9 Temmuz 2018 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 703 Sayılı KHK ile Yürürlükten kaldırılan 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın 20.maddesi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olup ilgili maddeye göre;

*"...Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde,* ***uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla*** *uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.*

***a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı****.*

*b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.*

*c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.*

*ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı."*

Şeklinde açıklama yaparak**, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla** 4 farklı grup kurulması benimsenmiş ve mevcut durumda; (vdk.gov.tr adresinden 21.02.2018'de alınmıştır)

**29 ilde ve toplamda 37 tane *(a)*** grubu **(Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı),**

**3 ilde (Ankara, İstanbul ve İzmir) ve toplamda 3 tane *(b)*** grubu **(Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı),**

**3 ilde (Ankara, İstanbul ve İzmir) ve toplamda 3 tane *(c)*** grubu **(Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı),**

**2 ilde (Ankara ve İstanbul ) ve toplamda 2 tane *(ç)*** grubu **(*Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı*),**

Bulunmaktadır.

Vergi Denetim Kurulunda yer alan b,c,ç grupları için **ihtisaslaşmanın bir gereği olarak** Vergi Müfettiş Yardımcılarından **en başarılı %5'in**in geçeceği de hüküm altına alınmıştır. 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnameye göre;

"*Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. 20 nci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, 20 nci maddenin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir."*

Vergi Usul Kanununda yer alan incelemeden maksadın oluşması yani ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama görevi büyük çoğunluğu ile Vergi Müfettişlerine verilmiştir. Vergi Müfettişleri ise **uzmanlaşma ve işbölümü** gözönüne alınarak 4 gruba ayrılarak, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin **a gruplarında**, diğer büyük mükellef ve ihtisas konusu olan incelemelerin **b,c ve ç gruplarında** inceleneceği yukarıda yer alan **yönetmelikle kural olarak belirlenmiştir.** Hatta mezkur yönetmelikte, "*Başkanlık, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini, anılan fıkranın (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerine de verebilir"* düzenlemesi yaparak ***küçük mükelleflerin b,c,ç gruplarında da incelenebileceğini ayrı olarak belirttiği halde,*** **b,c veya ç gruplarınca incelenecek büyük mükelleflerin a gruplarında incelenebileceğine dair bir belirleme yapmamıştır.**

Vergi Müfettişlerince yapılan Vergi İncelemelerinin tamamı, incelenen mükelleflerin tamamının Küçük ve Orta Ölçekli Firmalar olmaması nedeniyle (**Sadece** Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin 2014 yılı Net Satışları 934.319.854 TL dir), **Yönetmelikteki amir hükmün ve teamüllerin aksine yapılan görevlendirmenin makul, hukuki veya teknik icapları açıklanmaksızın** (*yönetmeliğin 25/3 maddesinde yer alan, iş yükünün fonksiyonel dağılımı, denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması ile vergi incelemelerinde koordinasyonun ve etkinliğin sağlanması amacının açıklanamamaması vb.*) DOSYADA İHTİSAS VE YÖNETMELİĞE GÖRE YETKİ SAHİBİ B, C VEYA Ç GRUPLARINDA OLDUĞU HALDE, görevi mevzuatla Küçük ve Orta Ölçekli Firmaları İnceleme olan ve bu konuda **YETERLİ TECRÜBE VE İHTİSASI BULUNMAYAN a grubu (Başkent Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı)** Müfettişlerine yaptırılmıştır. Bu durum yazılan tüm raporların esasına girilmeksizin teamüle ve ilgili mevzuata uygun görevlendirme ve inceleme yapılmaması nedeniyle usul bakımından hukuka aykırı olarak düzenlendiğini ortaya koymaktadır.

Bu durum, vergi mevzuatı bakımından yapılan incelemelerin usul hukukuna uygun olarak yapılmadığı kanaatine varılmasına yol açmaktadır.

## II) 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNA MUHALEFET SUÇU İSNADI İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRMELER

### a) Vergi Ceza Hukuku ile ilgili Genel Açıklamalar

*Vergi hukukunda* yer alan suç ve cezalara ilişkin olarak yapılan sınıflandırmada, bir kısmı ***mali nitelikli cezalar***, diğerleri ise, ***ceza hukuku anlamında suçlar ve cezalardır***. Vergi suçları ve/ya da kabahatleri, kural olarak Devlet Hazinesine karşı işlenen (ekonomik) suç ve/ya da kabahat olarak kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği bir kısım fiiller ceza hukuku anlamında *suç* oluşturmakta ve bunların belirlenmesi ve yaptırım uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir. Bu suçları işleyenlere hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır. *Vergi Usul Kanunu'nun* 359'uncu maddesinde düzenlenen ***kaçakçılık suçları*** ile 362 ve 363'üncü

maddelerinde yer alan ***vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini yapma suçları*** bu kategorinin örnekleridir.

*Vergi Usul Kanunu'nda* düzenlenmiş hukuka aykırı fiillerin önemli bir bölümü yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte ve bunlarda kabahat sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak yaptırım idari usullerle belirlenmektedir.

Vergi idaresi tarafından kabahat olarak belirlenen fiil için**, hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, yine *vergi dairesince ceza kesilmektedir*. *Vergi kabahatleri*** (mali nitelikli suçlar) ve cezalar denilen bu kategoride ***vergi zıyaı*** **ve** ***usulsüzlük kabahatleri*** ile bunlar karşılığında uygulanacak vergi cezaları yer almaktadır. Bu kabahatlerin oluşmasında kast unsurunun aranmasına gerek yoktur. Başka bir deyişle, bir vergi kabahatinin (mali nitelikli bir suçun) işlenmiş sayılması için, muhatabın mutlaka kasten kanuna/hukuka aykırı davranması şart değildir; taksirli, hatta ihmali bir davranış bile bu kabahatlerin (suçların) oluşması için yeterlidir. VUK 341,344, mükerrer 355 vb maddeler buna örnek verilebilir.

Yukarıda yer alan açıklamalar gözönüne alındığında, Bilirkişi Heyetince hazırlanan Bilirkişi Heyet Raporunda, Vergi Müfettişlerince hazırlanan Vergi İnceleme **Raporları, tablolar halinde tarhı istenen vergiler ve kesilmesi istenen cezaları gösterir şekilde yer alması, konusu sadece vergi idaresinin alanına giren bir hususta, sanki kesilmesi istenen cezalar ve tarhı istenen vergilerin rakamsal büyüklüğünü Bilirkişi Raporunda yer verip, Ağır Ceza Mahkemesinin konusuna girivormuş algısı oluşturmaktadır. Ayrıca Söz konusu Bilirkişi Raporuyla Mahkeme Heyetini suç isnadında bulunulan ve bu Vergi İnceleme Raporlarına dava açma hakkı Kayyım Heyetince ellerinden alınan Yönetim Kurulu üyelerinin o rakamların büyüklüğünce suç işledikleri, usulsüzlük yaptıkları kanaati oluşturarak etkilemeye çalıştıkları izlenimi vermektedir**. Keza Dosyada kayıtlı suç isnadı, Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçu olup, bu **suç isnadının kaynağı da Vergi Müfettişlerince Hazırlanan Vergi Suçu Raporlarında da açıkça ifade edildiği üzere sadece VUK md 359 ve367.madde olup**, VUK 341,344 ve mük 355.maddeye göre kesilen cezalar, VUK 29 ve 30. Maddeye göre tarhı istenen vergiler Ağır Ceza Mahkemesinin değil, sadece mükellefin dava açması durumunda Vergi Mahkemesinin konusu ve yetki alanına girmektedir. Aksi düşünce en basitinden Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi almayan veya vermeyen, kayıtdışı satış yapan, mükellefiyet tesis ettirmeksizin ticaret yapan vb herkesin dosyasının Ağır Ceza Mahkemelerinde görülmesi gerektirirdi.

**b) Vergi Suç Ve Cezalarına İlişkin Genel Kurallar**

***İddia Edilen Eylemler***

Bilirkişi Heyetince düzenlenen Bilirkişi Heyet Raporunda sadece Vergi Müfettişlerince Hazırlanan Vergi Suçu Raporlarının ilgili kısımları Kes-Kopyala-Yapıştır yapılmak suretiyle kanaat oluşturulduğundan dolayı, mezkur Raporlar incelenmiş olup, aşağıda gösterilen delillere istinaden ilgililer hakkında Vergi Usul Kanunu 359.madde kapsamında, **213 sayılı Vergi Usul Kanuna muhalefet** suçundan dolayı dava açıldığı görülmektedir.

Bilirkişi Raporu incelendiğinde ilgililere isnat edilen eylemleri işlediğine dair delil olarak 5 rapordan bahsedilmektedir. Bu raporlar;

- Koza -İpek Holding İle İlgili 09.09.2016 Tarih ve 2016-A-1707/23 Sayılı Vergi Suçu Raporu
- Koza Altın İşletmeleri A.Ş. İle İlgili 26.09.2016 Tarih ve 2016-A-1707/48 Sayılı Vergi Suçu Raporu
- İK Akademi A.Ş. İle İlgili 26.09.2016 Tarih ve 2016-A-1707/34 Sayılı Vergi Suçu Raporu
- Koza Altın İşletmeleri A.Ş. İle İlgili 10.03.2017 Tarih ve 2017-A-1707/11 Sayılı Vergi Suçu Raporu
- Koza Altın İşletmeleri A.Ş. İle İlgili 10.03.2017 Tarih ve 2017-A-1707/23 Sayılı Vergi Suçu Raporu
- Koza-İpek Holding A.Ş. İle İlgili 05.06.2017 Tarih ve 2017-A-2623/43 Sayılı Vergi Suçu Raporu

Bilirkişi Raporu incelendiğinde, daha önce Sanık Avukatları tarafından verilen ve Vergi Müfettişlerince Hazırlanan tüm raporlara ilişkin itiraz ve açıklamalarının **hiç yer almadığı**, sanki tek kalemden çıkmış gibi sadece Vergi Müfettişlerinin iddialarının yer aldığı metin olarak hazırlandığı görülmektedir. Oysaki Sanık Avukatlarının daha önceki haklı açıklamalarının, müfettiş iddialarına karşı yapılan savunmaların ve gösterilen delillerin aksine bir görüş, Sanık avukatlarının iddialarını çürüten veya delillerle geçersiz kılan bir Bilirkişi Raporu değil, adeta Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçu araştırması yaparken, tarafsız olması gerekirken aksine davranmış bir Bilirkişi Heyeti ve Raporu bulunduğu kanaati oluşmuştur. Aşağıda yer alan veya daha önce dosyaya ibraz edilmiş Sanık Avukatlarının daha önceki Tüm Savunmalarının, Vergi Müfettişlerinin görüş ve kanaatleri ile birlikte değerlendirilmesi, 6754 Sayılı **Bilirkişilik Kanununun 3.maddesinde** yer alan "***Bilirkişi, görevini dürüstlük kuralları çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yerine getirir"*** hükmünün zorunlu bir gereğidir. Buna göre Bilirkişi Raporu Sanık Avukatlarınca aşağıda yer alan veya daha önce verilmiş dilekçelerdeki Savunma, itiraz ve mülahazalar Bilirkişi Raporuna alınmadan, irdelenmeden bu savunma, itiraz ve mülahazaların aksi ispat edilmeksizin sadece Müfettişlerin kanaatlerine göre hazırlanan Bilirkişi Raporu "***Bilirkişi, görevini dürüstlük kuralları çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yerine getirir"*** hükmünün ihlali olacağı açıktır.

Aşağıda yer alan veya daha önce dosyaya ibraz edilmiş Sanık Avukatlarının Savunmalarının, itiraz ve mülahazalarının Bilirkişi Heyetince hazırlanan Bilirkişi Raporunda yer almadığı, irdelenmediği ve dikkate alınmadığı bu sebeple de Bilirkişilerin görevlerini yerine getirirken bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yerine getirmediği kanaati oluşmuştur. **İlgili Savunmalar aşağıdaki gibidir;**

***"A) Vergi Denetim Elemanlarının Sahte Belge Düzenlemek ve bunları bilerek Kullanma Fiiline İlişkin Tespitleri; (213 sayılı VUK´un 359/b maddesi kapsamında)***

***i)*** *Koza İpek Holding A.Ş.'nin 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde gazete bayileri tarafından adına düzenlenen faturalar kapsamında 5.239.475,52-TL tutarında 9.967.808-adet* ***gazeteyi gerçekte almamasına ya da gazeteler holdinge gerçekte teslim edilmemesine rağmen holding adına fatura düzenlenmesi*** *ve holdingin bu faturaları defter kayıtları ve beyanlarına yansıtması sonucunda ise 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi kapsamında Kaçakçılık suçu işlediği iddiası (1 Nolu Rapor)*

***ii)*** *Himmetdede Altın Madeni Tesisi inşaatı için* ***tamamen kurgu olan bir ihale yapıldığı****, ihale sonucunda inşaat işinin mükellef kurumun ilişkili kurumu olan İK Akademi İnşaat A.Ş.'ye verildiği, ancak* ***inşaatın gerçekte Koza Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından yapılmasına rağmen İK Akademi A.Ş. üzerinden faturalandırıldığı,*** *defter kayıtlarına yansıtılan maliyet tutarının oldukça üzerinde bir kârla İK Akademi A.Ş tarafından düzenlenen muhteviyatı hakediş bedeli ve beton bedeli olan* ***faturaların tamamının sahte olduğu****, bu şekilde bir taraftan Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye ait kârın İpek Üniversitesi inşaatının yapımı için üniversitenin % 100 paylı şirketi olan İK Akademi İnşaat A.Ş. üzerinden gizli olarak aktarıldığı, ayrıca Himmetdede Altın Madeni tesisi ile ilgili olarak düzenlenen 17.12.2013 tarih ve A-112946 Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yapılan yatırım tutarı* ***sahte faturalarla gerçek tutarının oldukça üzerinde gösterilmek suretiyle*** *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesindeki indirimli Kurumlar Vergisi uygulamasından yararlanılarak gerçek durumu yansıtmayan beyan edilen yatırım tutarının % 50'si oranında ödenmesi gereken Kurumlar Vergisinin ödenmediği iddiası (2 ve 3 Nolu Rapor)*

***iii)*** *Mükellef kurumun* ***fakirlere yardım*** *amacıyla yaptıkları gıda bağışlarının suiistimal edilmemesi için mükelleflerin yapacakları gıda bağışını dernek veya vakıflara yapma zorunluluğu getirerek, doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının gider olarak kabul edilemeyeceği belirtmek suretiyle bir kısım kurallara bağladığı; bu kapsamda mükellef Kurumun 2013 hesap döneminde gıda bankacılığı ile ilgili vergisel avantajlardan yararlanmayı, söz konusu gıda paketlerinin maliyet bedelini giderlere kaydederek kurum kazancından indirip daha az vergi ödemeyi; gerçekte Koza İpek Eğitim Sağlık Hizmet Yardım Vakfı'na gıda paketi teslim etmediği halde teslim etmiş gibi fatura düzenleyerek yasal düzenlemenin getirdiği şartlardan biri olan gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması zorunluluğuna uymuş gibi görünmeyi amaçladığı iddiası, (2, 5, 6 ve 7 Nolu Raporlar)*

***ıv)*** *Mükellef kurumun 2013 ve 2014 dönemlerinde* ***küçükbaş hayvan alımına ilişkin olarak*** *tanzim edilen 35 adet sahte gider pusulasının düzenlediği ve bu belgeleri bilerek kullandığı iddiası (4 Nolu Rapor).*

***v) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiiline İlişkin Tespitler;*** *İddianame içeriğinde gösterilen tabloda yer alan bir kısım faturaların üzerinde yazılı tarihlerin içinde bulunduğu takvim yılı değil ertesi takvim yılında yapılacak hizmetlerle ilgili olduğu ve bu faturaların üzerinde "Çukuralan-Ovacık Cevher Taşıma F.Farkı" yazıyor olsa bile aslında cevher taşıma bedeli oldukları, ayrıca 2014 yılında düzenlenen iki faturanın cinsi bölümde yazan "F.Farkı" ifadesinin daksil ile kapatılarak tahrif edildiği (2 Nolu Rapor).*

*Bu hususta, 19.09.2017 tarihli savunma dilekçemizin 84 vd. sayfalarında dile getirdiğimiz konular saklı kalmak üzere, belirtmek gerekir ki;*

***B) Vergi Denetimi Raporlarında Vergi Kabahati/Vergi Suçu Ayrımı Yapılamamıştır***

*Vergi denetim elemanları raporlarında suçun mahiyetini tespit yönünde bir çalışmaya gitmemiş; suçu ve suçluyu belirlemek yerine, çeşitli zanlarda bulunmuştur. Savcılığın verdiği görevlendirmede, hukuka aykırılığın bulunup bulunmadığının tespiti*

*istenmesine karşın; denetim elemanları, suç tasniinde bulunmuş, verilen görevi gereği gibi yapmamışlardır.*

*Bu esastan olmak üzere; yukarıda da ifade edildiği üzere, Vergi ceza hukukunda yer alan suç ve cezalara ilişkin olarak yapılan sınıflandırmada, bir kısmının* ***mali nitelikli kabahatler****, diğerlerinin ise,* ***ceza hukuku anlamında suçlar ve cezalar*** *olduğu kabul edilmektedir.*

*Mali nitelikli kabahatler ile suçların unsurları ve bunlara uygulanacak yaptırımlar farklıdır.*

*Bunlardan kabahat olarak nitelendirilen vergi zıyaı kabahati, bir zarar kabahati olarak kabul edilmişken; usulsüzlük kabahatleri, tehlike kabahatleri arasında kabul edilmiştir.*

*Vergi Usul Kanunu'nda bir kısım fiiller ise ceza hukuku anlamında suç kabul edilmiş; bunların belirlenmesinin ve bunlara yaptırım uygulanmasının ceza mahkemesinin görev alanına girdiği kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen* ***kaçakçılık suçları*** *ile 362 ve 363'üncü maddelerinde yer alan* ***vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini yapma suçları*** *bu kategorinin örnekleridir.*

***a) Vergi Kabahatleri ve Cezaları***

*Kabahatler, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş hukuka aykırı fiiller olarak öngörülmüş; kabahatlerin yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olduğu kabul edilerek, kabahat sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak yaptırımın idari usullerle belirleneceği kabul edilmiştir.*

*Belirtmek gerekir ki, bir vergi kabahatinin (mali nitelikli bir suçun) işlenmiş sayılması için, muhatabın mutlaka kasten kanuna/hukuka aykırı davranması şart değildir; taksirli, hatta ihmali bir davranış bile bu kabahatlerin (suçların) oluşması için yeterlidir.*

*Vergi zıyaı kabahati, zarar kabahati olarak kabul edildiğinden, vergi zıyaı kabahatinden söz edilebilmesi için, söz konusu fiilin sonucunda* ***Devlet Hazinesi bir zarara uğraması gerekmektedir;*** *Devlet Hazinesi bir zararı yoksa kabahat de yoktur.*

*Bu açıdan, vergi zıyaı kabahatinin* ***maddi unsuru****: vergi zıyaıdır; Devlet Hazinesinin bir vergi kaybı yoksa, kabahatte yoktur. Vergi zıyaı kabahatinin* ***manevi unsuru kasta dayanmaz;*** *kasıt unsurunun bulunup bulunmadığına bakılmaksızın yükümlünün vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi kabahatin manevi unsurudur.*

*Vergi idaresi tarafından kabahat olarak belirlenen fiil için, hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, yine vergi dairesince ceza kesilmektedir. Vergi zıyaı kabahatinin cezası, vergi idaresi tarafından kesilen* ***parasal bir cezadır****. 4369 sayılı Kanun ile getirilen sisteme göre, temel vergi zıyaı cezası, yüzde elli oranında uygulanan vergi zıyaı cezası ve üç kat olarak uygulanan vergi zıyaı cezası olmak üzere, üç tür vergi zıyaı cezası kesilmektedir. Vergi idaresi tarafından kesilen parasal cezalar tüzel kişiye kesilmektedir (VUK m.333/1).*

***b) Vergi Suçları ve Cezaları***

*Kanun koyucunun kabulüne göre, Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği ve hapis cezasını gerektiren suçlar; kaçakçılık suçları (VUK m.359), vergi mahremiyetini*

*ihlal suçu (VUK m.362) ile yükümlülerinin özel işlerini yapma suçlarından (VUK m.363) ibarettir; kanun koyucunun hükme bağladığı bu suçlardan başka suç oluşturulamaz (kanunilik unsuru).*

*Kanun koyucu, her vergi suçunun maddi unsurunu ayrı ayrı belirlerken; suçun manevi unsurunun kast olduğunu hükme bağlamıştır. Buna göre,* ***kastın yokluğu suçun oluşmasına engeldir****. "Kasıt, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir" (TCK. m.21/1).*

*Vergi suçlarında* ***suçun faili****, yükümlü ya da sorumlunun çalışanı, yakını ya da vekil veya temsilcisi olabilir. Vergi suçunun faili, vergi kanunlarında suç olarak tanımlanan fiilleri işleyen kişidir; 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile,* ***hürriyeti bağlayıcı cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı açıkça belirtilmiş*** *ve Yargıtay'ımız, cezanın "...fiil işleyen kişiye çektirilmesi cezada şahsilik prensibinin bir gereği olup,* ***esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil; suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan*** *temsilcileri cezalandırmak olmasına" karar vermiştir.*

*Kanunlardaki düzenlemeler ve Danıştay ile Yargıtay'ın kararları bu şekilde olmasına karşın Vergi Deneti Elemanları, soyut bir yaklaşımla suç tasniinde bulunmuş; isnat ettikleri fiillerin suç veya kabahat olup olmadığını sonuca bağlamamışlardır. Eksik olarak tanzim edilen bu raporlara göre hüküm tesis edilemez.*

### *C) Vergi Suçu Raporlarında Belirtilen ve İddianamede Yer Alan İsnadlara İlişkin Savunmalarımız*

#### *a) Gazeteyi gerçekte almamasına ya da gazetelerin holdinge gerçekte teslim edilmemesine rağmen holding adına fatura düzenlenmesi isnadı*

*Sayın Denetim Elemanlarının yaptıkları bu tespit dahi, suç tasnii hususunda kararlı olduklarını göstermektedir. Gazetelerin gerçekten alınıp alınmadığı hususunda bir tespit yapamadıklarından; gazeteler alınmış olsa bile, Holding'e teslim edilmemiş yaklaşımını benimsemişler; işlendiği iddia edilen fiilin kabahat veya suç olduğu ayrımını da yapmamışlardır.*

*İşlendiği iddia edilen fiil bir* **kabahat ise***, vergi idaresi tüzel kişiliğe para cezası keser;* ***suç ise****, kanuni temsilcilerin değil, fiili bizzat işleyenlerin cezalandırılması gerekir. Bu haliyle, iddianamede yer alan ve müvekkilin iddia edilen suçların faili olduğunun ileri sürüldüğü Vergi Suçu Raporlarında isnat edilen suçların faillerinin belirlenmesinde cezaların şahsiliği ilkesine aykırı hareket edilerek, müvekkillerimin sanık olarak yargılanması Kanunlar ile Danıştay ve Yargıtay kararlarına aykırıdır.*

*Bilindiği üzere, gazetelerin satın alınması kararı, Holding yönetim kurulu tarafından alınmıştır. Takdir edersiniz ki, bu gazeteleri satın alıp şirketlere ve çalışanlara dağıtılması yönetim kurulu tarafından yapılamaz. Gazetelerin satın alınması ve dağıtılması ile ilgili görevliler vardır; dağıtım da bu kişiler vasıtasıyla yapılır.*

*Yönetim kurulu kararını icra edenlerin fiillerinden doğan cezai sorumluluk, şirketin kanuni temsilcilerine tahmil edilemez. Yönetim kurulunun kararına karşın, gazete alınmamış ve fakat alınmış gibi gösterilmişse (raporda yetkililerin bir talimatından bahsedilmediği için), 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde yapılan değişiklik gereği,* ***hürriyeti bağlayıcı cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanması gerekir*** *(Bu hususta bkz., 19.09.2017 tarihli dilekçemizin 96 vd sayfalarında belirtilen kararlar ve açıklamalar).*

*Evvelce de izah edildiği üzere, vergi denetim elemanlarının hazırladığı Raporlar, TMK m.7 anlamında* ***"resmi senet" değildir.*** *Bu nedenle, müddei müddeasını ispatla yükümlüdür ilkesi gereği; vergi müfettişinin iddiasını ispat etmesi gerekirken, soyut bir suç isnadında bulunması, zan ile hareket etmesi hukuka aykırıdır. Kaldı ki, Savcılık iddianamesinin önemli bir kısmı, gazete aboneliği ile ilgilidir. Savcılık iddianamesinde gazetelere abonelik, FETÖ/PDY terör örgütüne üyeliğin güçlü bir delili olarak gösterilmiştir. Müfettişin "****gazeteler gerçekte alınmamıştır****" iddiası; Savcılık iddianamesi ile uyumlu değildir. Savcılık iddianamesinde gazeteler gerçekten alınmıştır denilirken; Sayın Denetleme elemanı, "****gazeteler gerçekte alınmamıştır****" demektedir.*

*Vergi denetim elemanlarının,* ***suçun gerçek failini belirleme yerine,*** *şirketin yasal temsilcilerine suç isnadında bulunması, Kanunun açık hükmüne aykırıdır.*

***b) Himmetdede Altın Madeni Tesisi inşaatı için tamamen kurgu bir ihale yapıldığı isnadı,***

*26.09.2016 Tarih ve 2016-A-1707/35 sayılı Vergi Suçu Raporunda, Himmetdede Altın Madeni Tesisi inşaatı ihalesiyle ilgili İK Akademi A.Ş. tarafından düzenlenen belgelerin sahte olduğu ileri sürülmüş, Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin de bu faturaları defter kayıtlarına intikal ettirerek bilerek sahte belge kullandığı iddia edilmiştir. Müvekkil Cafer Tekin İpek ise bu suçun faillerinden biri olarak gösterilmiş ve cezalandırılması talep edilmektedir.*

*Bir diğer söyleyişle, vergi denetim elemanları, "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğini ve bu belgelerin kullanıldığını" (VUK m.359); bu nedenle, müvekkilimin hapis cezası ile tecziye edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.*

***SPK tarafından hazırlanan ve iddianameye yansıyan raporda ise,*** *"Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye ait Himmetdede Altın madeni tesisi inşaatı işinin ilişkili taraf İK Akademi İnşaat A.Ş.'ye verilmesinin* ***emsallere ve piyasa teamüllerine uygun olmadığı,*** *farklı fiyat ve şartlar içeren ticari uygulamalarla Koza Altın'ın zarara uğratıldığı" iddia edilmektedir.*

*Yukarıda da defaatle ifade olunduğu üzere;*

***aa) Himmetdede Altın Madeni Tesisinin Projelendirilmesi ve İhale Edilmesi Mevzuata Uygun Olarak yapılmıştır; İhalenin Kurgu Olduğu İddiası Gerçek Değildir***

***(1)*** *Himmetdede Altın Madeni Tesisi İnşaatı işi ihalesi 2012 yılında KAP'da ilan edilmiştir.*

***(2)*** *Koza Altın İşletmeleri A.Ş., Himmetdede Altın Madeni Tesisi yatırımının ön fizibilitesi için daha önce çalışmış olduğu uluslararası akredite bir şirket olan SRK Consulting (U.S.) Inc. (SRK Danışmanlık ve Mühendislik A.Ş. - SRK)'e bir 2012 yılı içinde FİZİBİLİTE RAPORU hazırlatmış; hazırlanan raporda ayrıca yaklaşık metrajlara göre ayrıntılı maliyet bütçesi belirlenmiş, yatırım bütçesi olarak* ***133.537.532 ABD Doları*** *değer tespit edilmiştir.*

***(3)*** *SRK'dan alınan dokümanlara göre hazırlanan ihale şartnamesi ve sözleşmesi, projeler ve teknik şartnameler ile 08.06.2012 tarihinde işin yapım ihalesine çıkılmış; dört firmadan teklif istenmiştir.*

***(4)*** *En uygun teklifi veren firma ile sözleşme imzalanmadan önce, tekliflerin doğruluğunu ve yeterliliğini teyit etmek amacıyla, Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından yetkilendirilmiş Uluslararası Bağımsız Akredite Denetim Kuruluşu* ***BDO*** *(Denet Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.)'dan 10.08.2012 tarihinde DEĞERLEME RAPORU hazırlanması istenmiş; BDO, teklifler ile ilgili olarak değerlendirme yapmış ve bu konuda 275 sayfalık bir rapor hazırlayarak, "yapılan ihale ve ortaya çıkan ihale bedelinin 130.500.000 ABD Doları ile 143.000.000 ABD Doları arasında olmasının adil ve makul olduğu sonucuna varmış" ve bu tespitini Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye yazılı olarak bildirmiştir.*

***(5)*** *BDO tarafından hazırlanan değerlendirme raporunu da dikkate alan yönetim kurulu, Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye ait olan Himmetdede Altın Madeni Tesisi İnşaat işi en uygun teklifi veren İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş.'ne 130.500.000 ABD Doları bedel üzerinden ihale ederek, İK Akademi ile 2012'de sözleşme yapmıştır.*

***(6)*** *Sözleşmeye konu işin yapımı 2012-2013-2014-2015 yıllarında devam etmiş, büyük bir kısmı bizzat veya taşoranlara* ***verilerek*** *bitirilmiş olmasına rağmen, kalan kısmına yer teslimi yapılmamış olması sebebiyle ihale konusu iş henüz bitirilememiştir.*

***(7)*** *Sözleşme 31.12.2015 tarihi itibariyle Koza Altın İşletmeleri AŞ'ye atanan kayyım heyeti tarafından tek taraflı olarak iptal edilmiştir.*

***bb) Vergi Denetim Elemanları İddialarını İspat Edememektedir***

*Yukarıdaki tekrarlanan açıklamalarımızdan da tespit edileceği üzere, Himmetdede Altın madeni tesisi inşaatı işinin İK Akademi İnşaat A.Ş.'ne SPKn ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde ihale edilmiş; İK Akademi İnşaat A.Ş. ile geçerli bir sözleşme kurulmuştur; ihalenin "***kurgu***" olduğu iddiası kabul edilemez. İşlemin "kurgu" olduğu iddiasını ileri süren Vergi Denetim elemanının iddiasını TBK m.19 ve TMK m.6 gereğince ispatlaması gerekir. İK Akademinin faal bir şirket olduğu; İK Akademi AŞ Himmetdede projesi ile ilgili taşeronları ile yaptığı sözleşmeler gereği yaklaşık 127 milyon TL (62 milyon dolar) ödeme yaptığı; tüm hak edişlerin bağımsız bir kontrolör tarafından onaylanmış ve muhasebe hesaplarının YMM tarafından tasdik edilmiş olduğu gözetilmeden; soyut bir yaklaşımla "kurgu" ihaleden bahsetmek mümkün olmamalıdır.*

*Vergi Denetim Elemanı iddiasını ispat edemediği gibi; iddiasının gerçeği yansıtmadığını da kabul etmiştir. Şöyle ki,*

*Vergi Denetim Elemanı, Vergi Tekniği Raporunun 3.1. bölümünde yer alan İK Akademi A.Ş tarafından ibraz edilen defter ve belgelerinin tetkikinde "17'li ve 35'li hesaplarda yer alan tutarların 2011-2015 dönemlerinde Satılan Mamul/Hizmet maliyeti ile Yurt İçi Satışlar Hesabına yansıtılmadığı, dolayısıyla sonuç hesaplarını etkileyen bir durum olmadığından kurumlar vergisi yönünden mükellef kurum hakkında yapılacak bir işlem bulunmadığını" ifade*

*ederek; ihalenin "kurgu" olmadığını, tevil yollu ikrar etmiş ve yıllara sâri iş olması dolayısıyla İK Akademi A.Ş'nin söz konusu inşaat işinden elde ettiği kârın 2015 sonu itibarıyla kesinleşmediğini belirtmiştir.*

*İK Akademi İnşaat A.Ş. ile yapılan bu sözleşme, emsallere ve piyasa teamüllerine uygun bir sözleşmedir ve Koza Altın İşletmeleri A.Ş., tarafından hiçbir şekilde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmemiş;* ***müvekkilimin bu yönde bir talimatı olmamıştır****.*

*Sayın Vergi Denetim Elemanlarının iddia ettiği gibi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmişse, müvekkilimin bu yönde bir talimatı olmadığı gözetilerek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen gerçek faillerin yargılanması gerekir. Vergi denetim elemanlarının,* ***suçun gerçek failini belirleme yerine,*** *şirketin yasal temsilcilerinden olan müvekkilime suç isnadında bulunması, Kanunun açık hükmüne aykırıdır.*

***c) Çukuralan-Ovacık Cevher Taşıma***
***F.Farkı ile ilgili isnatlar***

*İddianame içeriğinde gösterilen tabloda yer alan bir kısım faturaların üzerinde yazılı tarihlerin içinde bulunduğu takvim yılı değil ertesi takvim yılında yapılacak hizmetlerle ilgili olduğu ve bu faturaların üzerinde "Çukuralan-Ovacık Cevher Taşıma F.Farkı" yazıyor olsa bile aslında cevher taşıma bedeli oldukları, ayrıca 2014 yılında düzenlenen iki faturanın cinsi bölümde yazan "F.Farkı" ifadesinin daksil ile kapatılarak tahrif edildiği (2 Nolu Rapor); bu şekilde* ***"Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma"*** *suçunun işlendiği iddiasına gelince;*

*Bir yıl içinde 800.000'in üzerinde faturanın kesildiği bir şirkette, şirketin kanuni temsilcilerinden olan müvekkilimin sorumlu tutulması tarafımızdan anlaşılamamaktadır. Yukarıda da zikredildiği gibi, Kanuna ve Yargıtay kararlarına aykırı bu tutum kabul edilemez.*

*Şayet muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmişse (müvekkilimin bu yönde bir talimatı olmadığı gözetilerek), muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen gerçek faillerin araştırılması gerekir. Vergi denetim elemanlarının,* ***suçun gerçek failini belirleme yerine,*** *şirketin yasal temsilcilerinden olan müvekkilime suç isnadında bulunması, Kanunun açık hükmüne aykırıdır.*

***d) Küçükbaş Hayvan Alımı ile ilgili isnatlar***

*10.03.2017 Tarih ve 2017-A-1707/11 sayılı* ***Vergi Suçu Raporunda****, "Koza Altın AŞ tarafından muhtelif gerçek kişilerden küçükbaş hayvan alımına ilişkin olarak tanzim edilen 35 adet gider pusulasının bir kısmının aslında böyle bir alım olmadığı halde sahte olarak düzenlendiği ve bu belgelerin şirketin kendisi tarafından kullanıldığı iddia edilmekte" ve suçların faillerinden birinin de müvekkil sanık Cafer Tekin İpek olduğu belirtilmektedir.*

*Vergi Denetim Elemanı raporunda, "Koza Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından muhtelif gerçek kişilerden küçükbaş hayvan alımına ilişkin olarak tanzim edilen 35 adet gider pusulasının bir kısmının aslında böyle bir alım olmadığı halde sahte olarak düzenlendiği ve bu belgeler ile herhangi bir mal veya hizmet alımında bulunmadığını" iddia etmekte; bu iddiasını da canlı hayvan alımlarının yapıldığı adlarına gider pusulası düzenlenen ve imzaları olan kişilerin ifade ve beyanlarına dayandırmaktadır.*

*Sayın Vergi Denetim Elemanı raporunda, küçükbaş hayvan alımına ilişkin olarak 35 adet gider pusulası düzenlendiğini ve Koza Altın İşletmeleri AŞ tarafından sahte olarak düzenlediğini iddia ettiği gider pusulalarının iki yıl için toplam tutarının* ***177.983.- TL*** *olduğunu belirtmektedir.*

*Sayın Vergi Denetim Elemanı, iddiasını ispat edebilmek için, uzun yıllardan beri küçükbaş hayvan yetiştiriciliği ile uğraşan ve Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ne 2013 ve 2014 yıllarında küçükbaş hayvan satan Metin Kardaşcan'ın ifadesine başvurmuş; Metin Kardaşcan ifadesinde, "Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ne 2013 ve 2014 yıllarında toplam rakamını tam olarak hatırlamadığı en fazla 13 adet küçükbaş hayvan satışında bulunduğunu; bunun karşılığında en fazla 4.500,00 TL tutarındaki ödemeyi Cemalettin bey isimli şahsın talimatı ile muhasebeden aldığını; kaç adet gider pusulasına imza attığını hatırlamadığını; babası Ali Kardaşcan ve eşi Aysun Kardaşcan'ın isimlerinin yer aldığı toplam 25 adet gider pusulası arasındaki 246525, 246750, 57778 numaralı* ***gider pusulalarındaki imzanın kendisine ait olduğunu****; bu gider pusulaları ile gerçek bir satış gerçekleştirdiğini; 246615, 246617, 246630, 246710, 57757, 57758, 57759, 57760, 57764, 57762, 57765 numaralı gider pusulalarındaki imzaların* ***kendisine ait olmadığını****; bunun dışındaki gider pusulalarındaki imzalardan ise net görünmediklerinden emin olamadığını; babası Ali Kardaşcan ve eşi Aysun Kardaşcan'ın Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ne herhangi bir küçükbaş hayvan veya başkaca bir mal ve hizmet satışı bulunmadığını ve kendisi hayvancılık yaptığı için babası ve eşi üzerinden mükellef kurumun küçükbaş hayvan alışı yapmış gibi göstermiş olabileceklerini belirtmiştir".*

*Metin Kardaşcan;* ***Cumhuriyet Başsavcılığına vermiş olduğu ifadede ise,*** *"mükellef kuruma herhangi bir* ***küçükbaş hayvan satışında bulunmadığını;*** *bir alım satım işlemi gerçekleştirilmediğini; hiç para ödenmediğini ancak sanki para ödeniyormuş gibi* ***Genel Müdür Yardımcısı Cemalettin Çetin talimatı ile*** *muhasebe bölümünde kendisine gider makbuzlarının imzalatıldığını; babası Ali Kardaşcan ile eşi Aysun Kardaşcan'a da bu şekilde gider makbuzları imzalatıldığını ancak eşinin de babasının da mükellef kuruma hiç küçükbaş hayvan satışı yapmadıklarını" belirtmiş; iddianameye de bu husus aynen yansıtılmış ve müvekkilimin hapis cezası ile tecziyesi istenmiştir.*

*Metin Kardaşcan'ın ifadelerinin birbirini tutmadığı aşikârdır. Metin Kardaşcan, küçükbaş hayvan satımını yaptığını kabul edecek olursa kendisinin de hiç değilse vergi vermemekten dolayı sorumlu olabileceği herhangi bir şekilde uyarılmış; bu endişe içinde Cumhuriyet Başsavcılığına vermiş olduğu ifade, "mükellef kuruma hiç küçükbaş hayvan satışı yapmadığını" söylemiştir; ilgilinin ifadesindeki çelişkiler de nazara alınarak, hükme esas olması kabul edilemez.*

*Koza Altın'ın sahte olduğu iddia edilen gider pusulalarının toplam tutarının* ***177.983.- TL'dir ve bu tutarın*** *önemli bir kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığından, kurumlar vergisi matrahından da indirilmemiştir. Vergi Denetim Elemanının da kabul ettiği üzere, indirime dâhil edildiği için daha az ödenen Kurumlar Vergisi tutarı, sadece (****3.650.-TL****)'dir.*

*Koza Altın, 2013 ve 2014 yıllarında ödediği* ***kurumlar vergisi tutarı toplam 226 milyon*** *TL'dir; Koza Altın bünyesinde* ***yılda 800.000'in üzerinde fatura veya gider pusulası kesilmektedir****. Kesilen bu fatura ve gider pusulalarının sıhhatinden; fatura ve gider pusulasını kesenlerin sorumlu olacağı* ***Yargıtay****'ımızın kabulündedir.*

*Kaldı ki Metin Kardaşcan, Cumhuriyet Başsavcılığına vermiş olduğu ifadede, "mükellef kuruma herhangi bir küçükbaş hayvan satışında bulunmadığını" söyledikten sonra; "bir alım satım işlemi gerçekleştirilmediğini; hiç para ödenmediğini ancak sanki para ödeniyormuş gibi* ***Genel Müdür Yardımcısı Cemalettin Çetin talimatı ile*** *muhasebe bölümünde kendisine gider makbuzlarının imzalatıldığını" ifade etmiş; bu husustaki talimatın Genel Müdür Yardımcısı Cemalettin Çetin tarafından verildiğini kabul etmiştir.*

*Şayet muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmişse (müvekkilimin bu yönde bir talimatı olmadığı gözetilerek), muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen gerçek faillerin araştırılması gerekir. Vergi denetim elemanlarının,* ***suçun gerçek failini belirleme yerine,*** *şirketin yasal temsilcilerinden olan müvekkilime suç isnadında bulunması, Kanunun açık hükmüne aykırıdır.*

***e) Gıda Bankacılığıyla ile ilgili isnatlar***

*10.03.2017 tarihli ve 2017-A-1707-23 sayılı Vergi Suçu Raporunun tamamı ile 26.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707-48 sayılı Vergi Suçu Raporunun sahte belge düzenleme fiiline dair bölümünde* ***özetle****, Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin;*

***aa) Gıda Maddelerinin Vakfa Teslim Edilmediği İsnadı***

*"****2011, 2012, 2013 ve 2015*** *hesap dönemlerinde gıda bankacılığı kapsamında üçüncü kişilerden satın aldığı gıda maddelerini Koza İpek Eğitim Sağlık Hizmet Yardım Vakfına fatura ile teslim ettiğini yasal kayıtlarına aldığı, 2011 hesap dönemine ilişkin olarak* ***714.902,44 TL****, 2012 hesap dönemine ilişkin* ***694.476,70 TL,*** *2013 hesap dönemine ilişkin* ***313.604,12 TL*** *ve 2015 hesap dönemine ilişkin* ***651.996,47 TL*** *tutarındaki faturayı gider hesaplarına intikal ettirdiği;* ***yasal kayıtlar bu şekilde olmasına rağmen****, fatura ve teslim tutanakları arasındaki tarih farklılıkları, teslim tutanaklarını imzalayan kişilerin beyanları, kurum yetkililerinin beyanları ve birtakım yorumlardan hareket ederek söz konusu* ***gıda maddelerinin Vakfa teslim edilmediği****"; "vakfa bağışladığı belirtilen gıda maddelerine ilişkin olarak düzenlenen faturaların sahte olduğu",*

*iddia edilerek, Koza İpek Eğitim Sağlık Hizmet Yardım Vakfına Sahte Belge Düzenlendiği İddiası ile müvekkilimin VUK m.359 gereğince hapis cezası ile tecziye edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.*

*Bu hususta 19.09.2017 tarihli savunma dilekçemizin 140 vd. sayfalarındaki hususlar saklı kalmak kaydıyla;*

*(1) Gıda maddelerinin satın alındığı, raporu hazırlayan Vergi Denetim Elemanının da kabulündedir (bkz., Rapor s.3). Sayın Vergi Denetim Elemanı sadece, "söz konusu gıda maddelerinin Vakfa teslim edilmediği"ni; satın alınan gıda maddelerinin Vakfa teslim edilmemesinin amacının ise mevzuatın öngördüğü usule uyulmuş gibi göstererek vergi avantajından faydalanma olduğu ifade etmektedir.*

*(2) Gıda maddelerinin satın alınma kararının yönetim kurulunca alındığı da, Sayın Vergi Denetim Elemanın kabulündedir. Takdir edilmelidir ki Yönetim Kurulu kararları (Koza Altın gibi büyük işletmelerde) bizzat yönetim kurulu tarafından yerine getirilmez; bu hususta yetkili kılınan diğer yardımcılar, yönetim kurulu kararının gereğini yerine getirirler. Gıda maddelerinin satın alındığı Sayın Vergi Denetim Elemanın kabulünde olduğuna göre, bu gıda maddeleri Vakfa teslim edilmemişse; sorumlu olan kişiler, gıda maddelerini Vakfa teslim etmeyen kişilerdir.*

*VUK m.359'da açıkça ifade edildiği ve Sayın Yargıtay'ca da kabul edildiği üzere, bu durumda suçun faili, şirketin kanuni temsilcileri değildir; fiili işleyenlerdir. Şayet, şirket tarafından satın alınan gıdalar Vakfa teslim edilmemiş ve edilmiş gibi gösterilmişse; bir diğer söyleyişle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmişse (müvekkilimin bu yönde bir talimatı olmadığı gözetilerek), muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen gerçek faillerin*

*araştırılması gerekir. Vergi denetim elemanlarının,* ***suçun gerçek failini belirleme yerine,*** *şirketin yasal temsilcilerinden olan müvekkilime suç isnadında bulunması, Kanunun açık hükmüne aykırıdır.*

***bb)*** *Gıda Maddelerinin Satın Alındığı Şirketlerden Olan* ***Özdemir Antimuan AŞ****'nin 2012 Hesap Döneminde* ***gıda*** *maddeleri Vakfa teslim edilmediği halde,* ***Vakfa Teslim edilmiş gibi gösterilerek fatura düzenlendiği; Faturaların Sahte Olması sebebiyle Müvekkilimin VUK m.359 hükmüne göre Hapis Cezası ile Tecziye Edilmesi Gerektiği İsnadı***

*Sahte olarak düzenlendiği iddia edilen faturaları sayısı 3 (üç); toplam tutarı ise,* ***92.550,40 TL (Doksanikibin TL ve kırk kuruş)****'tur.*

*Bu hususta 19.09.2017 tarihli savunma dilekçemizin 142 vd. sayfalarındaki açıklamalarımız saklı kalmak kaydıyla, belirtmek gerekir ki;*

*(1) Sayın Vergi Denetim Elemanlarının raporlarına istinaden hazırlanan iddianamede, "Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması" ve "Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması" (VUK m.359) isnadında bulunulmaktadır.*

*Bilindiği üzere ve yukarıda da izah edildiği üzere, isnad edilen suç; kaçakçılık suçudur. Kaçakçılık suçu kasten işlenebilen bir suçtur;* ***kastın yokluğu suçun oluşmasına engeldir****.*

*Kabul anlamına gelmemek üzere, bir an için faturaların Sayın Vergi Denetim Elemanlarının belirttiği gibi, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmadığını ve vergiden düşüldüğünün varsayılması durumunda, 2012 yılında gider yazılacak tutar* ***92.550,40 TL*** *olacak, bu da yaklaşık* ***18.500 TL*** *(Koza Grubunun, sadece bir şirketinde ödenen kurumlar vergisinin* ***% 0,01'i*** *(on binde bir) oranında) daha az kurumlar vergisi ödenmesi sonucunu doğuracaktır. 2011, 2012, 2013 ve 2015 yılında Koza Altın AŞ üzerinden 317 milyon TL vergi ödeyen müvekkilimin* ***18.500 (onsekizbinbeşyüz) TL*** *daha az kurumlar vergisi ödemek için* ***kasıtlı olarak*** *bu fiili ika ettiğinin kabul edilmesi, hayatın olağan akışına uygun düşmemektedir.*

*(2) Bahsi geçen hukuki işlemler ilgili şirketle yapılmıştır; yanlış faturalandırmadan veya kayıtlardan doğan* ***cezai sorumluluk****, VUK m.359'da açıkça ifade edildiği ve Sayın Yargıtay'ca da kabul edildiği üzere,* ***şirketin kanuni temsilcilerinde değildir****; fiili bizzat işleyenler sorumludur. Şayet, "Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılmış" veya "Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmiş yahut bu belgelerin kullanılmışsa" (VUK m.359); (müvekkilimin bu yönde bir talimatı olmadığı gözetilerek), gerçek faillerin araştırılması gerekir. Vergi denetim elemanlarının,* ***suçun gerçek failini belirleme yerine,*** *şirketin yasal temsilcilerinden olan müvekkilime suç isnadında bulunması, Kanunun açık hükmüne aykırıdır.*

***cc) Ayvatlar Köyü Muhtarı Sayın Hasan Hüseyin ATAŞ'ın beyanı***

*Sanık müvekkil hakkında ileri sürülen sahte belge düzenleme suçu iddiası* ***sadece*** *Vakıf tarafından gıda malzemeleri bağışında bulunulan Ayvatlar Köyü Muhtarı Hasan Hüseyin ATAŞ'ın aksi yöndeki beyanına dayandırılmaktadır.*

*Dosyaya mübrez* ***Vergi Tekniği Raporunun ekinde de yer aldığı üzere;*** *Sayın Ayvatlar Köyü Muhtarı Hasan Hüseyin ATAŞ'ın, Vakıf tarafından Ayvatlar Köyü Muhtarlığına yapılan gıda bağışlarına dair 2012, 2013, 2014 yıllarında düzenlenen teslim tutanaklarının* ***tamamında imzası*** *bulunmaktadır.*

*Teslim tesellüm tutanaklarında imzası bulunan Sayın Muhtar; 2016 yılındaki ifadesinde, bu tutanaklardan sadece ikisinde yer alan malzemeleri teslim aldığını, diğerlerini teslim almadığını iddia etmektedir.*

*Tüm teslim ve tesellüm tutanaklarında imzası bulunan Sayın Muhtarın, daha sonra "tutanakların hepsini imzaladım; ancak iki parti bağış aldım, diğerlerini almadım" şeklindeki ifadesi, vakıftan aldığı gıda maddelerini köylülere dağıtmamış olması ve sorumluluktan kurtulmak amacıyla bu şekilde ifade verdiği ihtimalini akla getirmektedir.*

*Bununla birlikte, 19.09.2017 tarihli savunma dilekçemizin 144 vd. sayfalarındaki açıklamalarımız saklı kalmak kaydıyla, gıda malzemeleri teslim tutanaklarını bizzat imzalayan Ayvatlar Köyü Muhtarı Hasan Hüseyin ATAŞ'ın beyanın doğru olarak kabul edilmesi halinde dahi müvekkilimin itham edilmesi mümkün değildir. Zira Yargıtay 9. Ceza Dairesinin (25.01.1991, E.1990/4303, K.1991/238) kararında belirtildiği üzere, "...fiil işleyen kişiye çektirilmesi cezada şahsilik prensibinin bir gereğidir.* ***"Esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil,*** *suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan* ***temsilcileri cezalandırmaktır"****. Yargıtay'ımız, hesap ve muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi vb nitelikli ve kasıtlı fiillerin işlenmesi halinde,* ***tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin değil; bu <u>fiilleri işleyenlerin</u> hapis cezası ile cezalandırılması gerektiğine hükmetmektedir.***

*Gıda malzemelerinin alınması hususundaki yönetim kurulu kararı açıktır. Yönetim kurulu kararına göre bu gıda malzemeleri alınacak; ilgili olanlara şirket çalışanları tarafından teslim edilecektir. Bahsi geçen gıda maddeleri alınmamış veya alınmasına karşın ilgililere teslim edilmemişse;* ***tüzel kişinin kanuni temsilcilerinin değil; bu <u>fiilleri işleyenler</u> fail olarak kabul edilerek işlem yapılmalıdır.*** *Bu hususu gözetmen Vergi denetim elemanlarının,* ***suçun gerçek failini belirleme yerine,*** *şirketin yasal temsilcilerinden olan müvekkilime suç isnadında bulunması, Kanunun açık hükmüne ve Yargıtay kararlarına aykırıdır.""*

İlgililerin savunmalarından aynen alıntılanan ve ilgili mevzuata dayanarak somut nitelikte ortaya konan tüm bu hususlar hakkında Bilirkişi Heyetince herhangi bir inceleme ve değerlendirme yapılmamış, bilirkişilerin tarafsız olması gerektiği hususu gözardı edilerek bağımsız, tarafsız ve objektif olarak bilirkişi raporu düzenlenmediği kanaatine varılmıştır.

## B- ESASA İLİŞKİN TESPİTLER

**I)** Yukarıda yer alan usule ilişkin açıklamalara ek olarak Vergi Müfettişlerince hazırlanan ve Bilirkişi Raporunda da özetiyle aynen yer alan, Vergi Suçu Raporlarına ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir;

**a) Koza Altın İşletmeleri A.Ş. Hakkında Düzenlenen, 26/09/2016 tarih ve 2016-A-1707/48 Sayılı Vergi Suçu Raporuna İlişkin İlgili Başlıklar İtibariyle Yapılan Değerlendirmeler**

Söz konusu raporda vergi suçu tespitine yönelik aşağıda belirtilen başlık altında tespit ve değerlendirmelerde bulunulmuştur:

**Vergi Müfettişleri yasalara uygun inceleme yapmamış, vergi hukukunda bulunmayan normlar ihdas etmeye çalışmışlardır. Yeterli araştırma yapılmaksızın taraflı, sübjektif değerlendirmelere dayalı rapor yazmışlardır.**

26/09/2016 tarih ve 2016-A-1707/48 Sayılı Vergi Suçu Raporunun "*2.2.Kaçakçılık Suçunun Tespiti Bölümünde "2.2.1.2 İ.K. Akademi İnşaat A.Ş. Tarafından Düzenlenen Sahte Faturalar İndirilecek KDV ve Yüklenilen KDV Tutarına Dahil Edilerek İlgili Dönemlerde Haksız KDV İadesi Alınması," başlığı altındaki değerlendirmeler* yeterli araştırma yapılmaksızın taraflı, sübjektif değerlendirmelere dayalı olarak yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

Vergi Müfettişlerince İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş. hakkında düzenlenen raporda, İK Akademi'nin gerçekte işi kendi yapmayıp, kurgu bir ihale sonucu işi kağıt üzerinde yaptı gösterdiği iddia edilerek düzenlediği ve kullandığı tüm faturalar için Sahte Fatura Düzenleyicisi/kullanıcısı olduğu belirtilmektedir. Oysa gerek **SPK raporlarında ( SPK Raporları 19.04.2016 tarih ve XXI-5/29-3, XXI-15/50-2 ve XXVI-12/10-2 sayılı raporlar) gerekse de Savcılık iddianamesinde (İddianame sayfa 265) İK Akademi'nin tüzel kişiliğine ve varlığına vurgu yapılmaktadır. Öte yandan TTK hükümlerine göre kurulan ve faaliyet gösteren bir firmanın bu şekilde muğlak ifadelerle suçlanmasının hukuken kabul edilebilir yanı bulunmamaktadır.**

SPK raporları ve Savcılık iddianamesinde, emsaline nazaran yüksek fiyat tenkidine/isnadına dayalı olarak İK Akademi A.Ş. hakkında, ilişkili taraf kabul edilip, Himmetdede Altın Madeni Tesisi işinden, elde etmesi gerekli kar oranı %0 alınmıştır. **Vergi Dairesine, SGK ve tüm resmi kurumlara kayıtlı, Beyanname veren, Vergi Ödeyen, İşçi çalıştıran, Alt Yüklenici Firmalarla sözleşme imzalayıp onlara ödeme yapan bir firmaya,** Muhasebesinin başka yerde tutulduğu, işi Başka firmanın takip ettiği, personelini başka firmadan transfer ettiği vb nedenlerle yok sayarak, sahte fatura düzenleyicisi demek buna dayanak olarak da; "Bu Firmadan Mal veya Hizmet alan firmalar sahte fatura

kullanıcısıdır" demek yukarıda detaylı şekilde açıklanan Vergi Kanunlarına, Tebliğlere, Yönetmelik ve Yönergelere ve Yüksek Yargı Kararlarına aykırıdır.

Vergi Müfettişleri Vergi Hukukunda ne yasal mevzuatla ne de yargı kararlarıyla örtüşmeyen **Bilmeden(!) Sahte Fatura Düzenlemek** gibi Gelir İdaresi Başkanlığı hatta yasa koyucunun yerine geçerek bir içtihat oluşturmuşlardır. Rapordaki ifade aynen aşağıdaki gibidir;

"*Öncelikle bilinmesi gereken Himmetdede Altın Madeni Tesisi İnşaatına ilişkin olarak İK Akademi A.Ş. adına düzenlenen faturalardaki mal ve hizmetin gerçek alıcısı Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'dir. İK Akademi A.Ş. adına söz konusu mal/hizmet faturalarını düzenleyen mükellefler gerçekte İK Akademi A.Ş.'ye bir mal/hizmet tesliminde bulunmamışlardır. Bu nedenle söz konusu faturalar 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi hükümleri gereği sahte belge olup gerçek bir muamele ve durum olmadan İK Akademi A.Ş. adına düzenlenmişlerdir. Zira İK Akademi A.Ş.'ye gerçekte faturalarda belirtilen tutar ve miktarda bir mal/hizmet satılmamıştır. Malın/hizmetin satıldığı kurum gerçekte Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'dir.* ***Sahte olarak kabul ettiğimiz İK Akademi A.Ş. adına düzenlenen faturaların düzenleyicisi olan mükellefler ise söz konusu inşaatı İK Akademi A.Ş.'nin yaptığını düşündüklerinden ya da faturalarında İK Akademi A.Ş. adına düzenlenmesi gerektiği yönünde yönlendirilmiş olabileceklerinden herhangi bir kasıtları olmadan bu faturaları İK Akademi A.Ş. adına düzenlemiş olabilirler.*** *5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 2'nci maddesinde kanunun açık bir şekilde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği, aynı kanunun 21'inci maddesinde ise suçun oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu, kast ise suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla İK Akademi A.Ş. adına mal/hizmet faturası düzenleyen mükellefler burada herhangi bir kasıtları olmadan hareket ettiklerinden söz konusu mükellefler hakkında 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi kapsamında yapılacak bir işlem bulunmamaktadır."*

Ortada bir sahte fatura varsa bu sahte faturanın düzenleyici ve kullanıcı olarak iki tarafı vardır. **Mezkur VUK genel tebliği açıkça düzenleyici için kast aramazken, kullanıcı için kastın varlığını ararken, Müfettişler kendilerini Genel Düzenleyici işlemin üzerinde görerek yeni bir hukuk oluşturarak, İK Akademi A.Ş yöneticileri hakkında Sahte Fatura Düzenleyicisi/kullanıcısı demek suretiyle, İK Akademi A.Ş.'den ihale ile mal/hizmet satın alan Koza Altın İşletmeleri A.Ş. hakkında Vergi Suçu Raporu düzenlemişlerdir.**

Cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamamlanmadan suçun oluşmayacağı, VE BU NEDENLE ŞÜPHELİNİN CEZALANDIRILMAYACAĞI temel ceza hukukunun prensibidir. Vergi Kaçakçılığı suçlamasının temel dayanağı, vergi tekniği raporlarında yer alan sübjektif değerlendirmelerdir.

Bir an olsun bu faturaların gerçekten sahte olduğunu düşünsek bile sadece sahte fatura kullandığı iddia olunan İK Akademi A.Ş yöneticileri değil bu yöneticiler ile birlikte, bilmeden(!) sahte fatura düzenleyicisi olduğu iddia olunan alt yüklenicileri hakkında da **Vergi Suçu Raporunun yazılması VUK 359,367 maddeleri ve VUK 306 Nolu Genel Tebliğ gereği bir zorunluluktur**. **Bunun yapılmaması bile başlı başına bir böyle bir Sahte Fatura Düzenleme/Kullanma suçunun olmadığının kanıtıdır**. Eğer bir sahte fatura kullanma suçu olsaydı, bu olayda sahte fatura düzenleyenler için Suç Duyurusunda bulunmamak, Türk Ceza Kanunu'nun 279.maddesi gereğince Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi suçuna girerdi.

Tüm bu açıklamalar ışığında, ilgili Vergi Suçu Raporunda belirtilen iş ve işlemler dolayısıyla, gerek Vergi Usul Kanunu 359 madde, 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği, 306 Nolu VUK Genel Tebliği, gerekse müstekar hale gelmiş Danıştay ve Yargıtay kararlarına göre tanımlanmış ve belirlenmiş bir Sahte Fatura ve bu faturanın kullanımı kaynaklı Sahte Fatura Düzenleme/Kullanma fiili ve dolayısıyla Vergi Kanunlarına Muhalefet Suçu oluşmadığı kanaatine varılmıştır.

**Vergi Usul Kanununa muhalefet suçu ile ilgisi olmayan tespitler Vergi Suçu Raporlarında yer almıştır:**

26/09/2016 tarih ve 2016-A-1707/48 Sayılı Vergi Suçu Raporunun *"2.2.1.3. İpek Üniversitesi İnşaatının Yapımı İçin İK Akademi A.Ş. Tarafından Düzenlenen Sahte Faturalar Kullanılmak Suretiyle Gizli Olarak Kar Aktarılması"* bölümünde yer alan tespitler, yukarıda detaylı olarak anlatıldığı üzere VUK 359.madde kapsamında Vergi Usul Kanununa muhalefet suçunun konusuna girmediği halde Vergi Müfettişlerince bir algı oluşturma çabası sonucu Vergi Suçu Raporuna eklendiği gözlemlenmiştir. Sözkonusu tespitler VUK 30 ve 341 ve 344. madde kapsamında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalara ilişkin olup, bu konuda Vergi Suçu Raporu değil, Vergi İnceleme Raporları tanzim edilmeliydi. Ki edilmiştir, ama bu tenkid maddesinin Vergi Suçu Raporu içerisinde tespit maddesi olarak alınması Vergi Usul Kanunu 359 ve 367.maddeye, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 58.maddeye, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Calışma Usul Ve Esasları Hakkında Yonetmelik 3.maddeye ve 10/07/2015 Tarihli Vergi Denetim Kurulu Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslara İlişkin Yönergeye aykırıdır.

26/09/2016 tarih ve 2016-A-1707/48 Sayılı Vergi Suçu Raporunun "2.*2.2 Sahte Belge Düzenleme Fiiline İlişkin Tespit"* Bölümünün Değerlendirilmesi

Ayrıntısı yukarıda anlatıldığı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu 2.maddesine göre TESLİM; "*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.* ***Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir****. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir".*

1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 2-Teslim Bölümüne göre de;

*"Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme* ***veya tevdiinin alıcıya ulaşması şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeci veya sürücüye tevdii halinde de teslim gerçekleşmiş sayıl****ır."* denilerek teslim konusunda tereddüte mahal bırakmayacak derecede açıklama yapılmıştır. Raporda **bu açık yasal düzenlemelerinin aksine yorum yapılarak gerçekte olmayan sahte fatura düzenleme suçları oluşturulmuştur. Bu yapılırken kanunda ve tebliğde geçtiği şekliyle gerçekten bir Teslimin olup olmadığı, ifadelerde geçen yerlerin vakfın teslim için göstermiş yerler olup olmadığı sorgulanmamış, eksik ve taraflı inceleme yapılarak alınan çelişkili birkaç ifade ile tüm teslimler yok sayılmıştır.** Bu malların gerçekte alınıp alınmadığı Yardım Malzemelerini satan firmalar **bazında Karşıt İnceleme Tutanaklarıyla tespit edilmemiştir.**

Tüm bu açıklamalar ışığında, ilgili Vergi Suçu Raporunda belirtilen iş ve işlemler dolayısıyla, gerek Vergi Usul Kanunu 359 madde, 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği, 306 Nolu VUK Genel Tebliği, gerekse müstekar hale gelmiş Danıştay ve Yargıtay kararlarına göre tanımlanmış ve belirlenmiş bir Sahte Fatura ve bu faturanın kullanımı kaynaklı Sahte Fatura Düzenleme/Kullanma fiili ve dolayısıyla Vergi Kanunlarına Muhalefet Suçu oluşmadığı kanaatine varılmıştır.

**Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen Firmalar Hakkında Herhangi Bir İşlem ve Karşıt İnceleme Yapılmaksızın Kullanma Fiilinden Suç İsnadında Bulunulmuştur.**

26/09/2016 tarih ve 2016-A-1707/48 Sayılı Vergi Suçu Raporunun "*2.2.3 Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiiline İlişkin Tespit bölümü"nde yer alan tespitlere ilişkin olarak;*

KDVK 10/b maddesine göre; Mal tesliminden ve hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere faturanın düzenlenmesi, KDV açısından vergiyi doğuran olay olarak addedilmiştir. Diğer bir anlatımla mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği bizatihi kanun koyucu tarafından belirtilmiştir. Vergi Müfettişlerince tenkid konusu tarihin yanlış olduğu hususu, VUK 359.madde kapsamında yer alan Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge tanımına girmemektedir. Bir diğer hususta, cinsi kısmında harfiyat bedeli yerine fiyat farkı yazılması iddiası. Bu konuda Vergi Müfettişleri iddialarını ispatlama adına eksik inceleme yapmışlardır. Zira Muhteviyatı itibariyle sahte fatura düzenlediği iddia olunan Kozdere Nakliyat Harf.Mad.San.veTic.A.Ş. ve Kozaklılar Nakliyat Harf.Mad.San.veTic.A.Ş. nezdinde bu faturaların mahiyeti hakkında KARŞIT İNCELEME YAPMAMIŞLAR, bu mükellefler nezdinde de Bilmeden(!) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme kanısına varıldığı, İlgili vergi tekniği raporunda gözlemlenmiştir.

**Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyen ile ilgili işlem yapmaksızın, sadece kullanıldığını iddia etmek suç isnadı çabasının bir göstergesidir**.

Bir an bile bu faturanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu kabul edilse bile, İşletmenin büyüklüğü, iş hacminin kapsamlı olması yasal mevzuatta olmasa bile özellikle a grubu Vergi Müfettişlerince TEAMÜL olarak uygulanan, kullanılan faturaların toplam gider belgeleri içindeki tutar olarak payı %10'u aşmaması kaydıyla vergi suçu raporunun yazılmadığı hususu karşısında yazılan Vergi Suçu Raporunun taraflı, usulsüz ve Yönetim Kurulunda yer alan kişileri suç isnadı çabasının bir sonucu olduğu kanaatine varılmıştır. Keza yukarıda detaylı verildiği üzere, VUK 333, tebliğ, yönetmelik vb düzenleyici işlemlerin ve Yüksek Yargı Kararlarının zorunlu kıldığı suçun maddi ve manevi unsurlarının oluşumunda zorunlu olarak yapılması gereken tespitlerin hiçbirine riayet edilmemiş, eksik, hatalı, suçun maddi ve manevi unsurları ortaya konmaksızın, fail ile fiil arasında **illiyet bağı kurulmaksızın** sadece yönetim kurulu üyeleri olmaları nedeniyle kişileri fail olarak belirleyip, gerçek failleri araştırma zahmetine katlanmayıp, suç isnadında bulunulması açıkça Kanuna, tebliğe, yönetmeliğe ve Yargı Kararlarına aykırıdır.

Yine yukarıda yer alan " *Yargıtay 9. Ceza Dairesi, "...fiil işleyen kişiye çektirilmesi cezada şahsilik prensibinin bir gereği olup,* ***esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil,*** *suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan* ***temsilcileri cezalandırmak olmasına****" karar vermiş; hesap ve muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi vb nitelikli ve kasıtlı fiillerin işlenmesi halinde,* ***tüzel kişilerin kanuni temsilcileri değil; bu fiilleri işleyenlerin hapis cezası ile cezalandırılması gerektiğine hükmetmesi"*** bu konuda vergi idaresi ile aynı düşüncede olduğu, Müfettişlerce yazılan raporun hukuki temelden yoksun olduğunu ortaya koyan emsal olan bir karardır.

***b) Koza İpek Holding A.Ş. hakkında yapılan inceleme sonucunda düzenlenen 09.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707/33 sayılı Vergi Suçu Raporunun değerlendirilmesi***

**Yasal düzenlemelerinin aksine yorum yapılarak gerçekte olmayan sahte fatura kullanım suçları oluşturulmuştur.**

09.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707/33 sayılı Vergi Suçu Raporunun 2.2. Kaçakçılık Suçunun Tespiti bölümünde, " *....gazeteyi gerçekte almamasına* ***ya da*** *gazeteler holdinge gerçekte teslim edilmemesine rağmen holding adına fatura düzenlenmesi...."* Suçun tespitine yönelik yapılan açıklamadır. Bu açıklama bile tam anlamıyla suç uydurmanın delilidir. Zira müfettiş suçun niteliğini dahi tespit edememiştir. Ya da diye bir ifade bile suçun niteliğinin kesin olmadığı, ihtimale dayalı, varsayımsal bir öngörü içerdiği, bir suç bulma gayretinin olduğu izlenimi vermektedir. Raporun ilerleyen bölümlerinde mezkur gazetelerin **Holding dışında başka yerlere teslimini** sahte fatura kullanmanın (burada yine ifade etmek gerekli bu sahte faturaların düzenleyicisi henüz yok) delili sayılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 2.maddesine göre TESLİM; "*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.* ***Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir****. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir".*

1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 2-Teslim Bölümüne göre de;

*"Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme* ***veya tevdiinin alıcıya ulaşması şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeci veya sürücüye tevdii halinde de teslim gerçekleşmiş sayılır****."* denilerek teslim konusunda tereddüte mahal bırakmayacak derecede açıklama yapılmıştır.

Keza 09.09.2016 tarihli ve 2016-A-1707/23 sayılı Vergi Tekniği Raporunun 2.11 Mükellef Kurum Adına Gazete Faturası Düzenleyen Bazı Mükellefler Hakkında Yapılan Karşıt Tespitler bölümünde,

Bülent ÇAMLITEPE Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "*.....Turkuva A.Ş.'nin düzenlediği irsaliyelerle* ***Koza İpek Holding A.Ş.'nin Eskişehir Kaymaz'daki Tesislerine***

***bırakıldığını,*** *bazende* ***Koza İpek Holding A.Ş. çalışanlarının*** *Baksan Sanayi Sitesinde bulunan* ***deposundan gazeteleri teslim aldığını…***

Hasan YALÇIN Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "... ***Gazeteleri teslim ettiğimiz kişinin Koza-İpek Holding A.Ş.'nin Lojistik Direktörü Uğur SİBER*** *isimli kişi ve ekibi olduğunu biliyoruz…."*

Osman Murat KÜÇÜK Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…***Teslimler Koza-İpek Holding A.Ş.'nin Adana'daki bürolarında yapıldı…..***

Barmanbek Basın Dağıtım Ltd.Şti. Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…*işyerimizin yan tarafına bırakılıp* ***Koza-İpek Holding A.Ş. adına Bedrettin Sezer tarafından alınmaktadır…"***

Uzer Basın Dağıtım Ltd.Şti. Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "……***Koza-İpek Holding A.Ş.'ye bağlı irtibat bürosuna*** *Bugün Gazetesinin* ***teslimini yapmaktaydık****…"*

Başkent Mecmua Yay.Ltd.Şti. Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…*gazeteleri* ***Koza-İpek Holding A.Ş.'nin araçları gelerek işyerimizden alırlardı…****"*

İbrahim AYDIN Hakkında Yapılan Karşıt Tespitte; "…*Koza-İpek Holding A.Ş.'de çalışan Necmettin isimli şahsa kendi işyerimizde teslim ederdik…."*

Fakat gerek Vergi Müfettişlerince hazırlanan raporlarda gerekse de Bilirkişi Heyetince hazırlanan Bilirkişi Heyet Raporunda, **bizatihi teslimin Koza-İpek Holding A.Ş. veya irtibat bürolarına, çalışanlarına, Holdingin gösterdiği yere/kişiye yapıldığı TESPİTLERİNE rağmen** ve bu açık yasal düzenlemelerinin aksine yorum yapılarak gerçekte olmayan sahte fatura kullanım suçları oluşturulmuştur. Bu yapılırken kanunda ve tebliğde geçtiği şekliyle gerçekten bir Teslimin olup olmadığı sorgulanmamıştır.

**Vergi Hukukunda Olmayan "Bilmeden(!) Sahte Fatura Düzenlemek" Fiili İhdas Edilerek Kanun Koyucu Gibi Hareket Edilmiştir.**

Yine aynı raporun aynı bölümünde Vergi Müfettişleri Vergi Hukukunda ne yasal mevzuatla ne de yargı kararlarıyla örtüşmeyen **Bilmeden(!) Sahte Fatura Düzenlemek** gibi Gelir İdaresi Başkanlığı hatta yasa koyucunun yerine geçerek bir içtihat (tebliğ/kanun/KHK/Dava Daireleri Genel Kurul Kararı) oluşturmuştur. Rapordaki ifade aynen aşağıdaki gibidir;

Sahte olarak kabul edeceğimiz gazete faturalarını düzenleyen bayiler ise faturanın holding adına düzenlenmesi gerektiği yönünde yönlendirilmiş olabileceklerinden ya da teslimi de holdinge yaptıklarını düşündüklerinden herhangi bir kasıtları olmadan bu faturaları holding adına düzenlemiş olabilirler. Yani bir nevi gazetenin gerçek alıcısı ya da gazeteyi teslim alan şahısların holding adına hareket ettikleri yönündeki beyanları ya da fatura holding adına düzenlendiğinden ve bedelini de holdingden aldıklarından gazeteleri holdinge teslim edildiğini düşünmüş olabileceklerdir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 2´nci maddesinde kanunun açık bir şekilde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği, aynı kanunun 21´inci maddesinde ise suçun oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu, kast ise suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla Gazete bayilerinin burada herhangi bir kasıtları olmadan, kendileri yanlış yönlendirildikleri için sahte olduğunu tespit ettiğimiz gazete faturalarını düzenleyebilecekleri gibi gerçek durumun farkında olarak yani kasıtlı olarak ta sahte fatura düzenlemiş olabilirler. Zira söz konusu gazete bayilerinden Beşer Basım Ltd.

ORTADA BİR SAHTE FATURA VARSA BU SAHTE FATURANIN DÜZENLEYİCİ VE KULLANICI OLARAK İKİ TARAFI VARDIR. Mezkur VUK genel tebliği açıkça düzenleyici için kast aramazken, kullanıcı için kastın varlığını ararken, Müfettişler kendilerini Genel Düzenleyici işlemin üzerinde görerek yeni bir hukuk oluşturarak, Koza-İpek Holding yöneticileri hakkında Vergi Suçu Raporu düzenlemişlerdir.

Bir an olsun bu faturaların gerçekten sahte olduğunu düşünsek bile sadece sahte fatura kullandığı iddia olunan Koza-İpek Holding yöneticileri değil bu yöneticiler ile birlikte, bilmeden(!) sahte fatura düzenleyicisi olduğu iddia olunan bölge gazete bayilerine de Vergi Suçu Raporunun yazılması gerekmektedir. **Hatta sadece bu bölge bayileri ile kalmayıp, bayilerin ifadelerinden yola çıkarak, sözkonusu sahte faturaların Holding adına düzenlenmesi talimatı veren YAY-SAT ve Turkuaz Dağıtım hakkında da TCK 37 ve devamı maddelerine göre İŞTİRAK suçundan suç duyurusunda bulunulması gerekmekteydi. Bunun yapılmaması bile başlı başına böyle bir Sahte Fatura ve Sahte Fatura Kullanma suçunun olmadığının kanıtıdır**.

Ayrıca sözkonusu müfettişlerce inceleme **yapılırken kanunda ve tebliğde geçtiği şekliyle gerçekten bir Teslimin olup olmadığı, teslim yapılan yerlerin Koza-İpek Holding'in teslim için göstermiş yerler olup olmadığı sorgulanmamış, eksik ve taraflı inceleme yapılarak teslimler yok sayılmıştır.**

Tüm bu açıklamalar ışığında, ilgili Vergi Suçu Raporunda belirtilen iş ve işlemler dolayısıyla, gerek Vergi Usul Kanunu 359 madde, 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği, 306 Nolu VUK Genel Tebliği, gerekse müstekar hale gelmiş Danıştay ve Yargıtay kararlarına göre tanımlanmış ve belirlenmiş bir Sahte Fatura ile Sahte Fatura Kullanma fiili ve dolayısıyla Vergi Kanunlarına Muhalefet Suçu oluşmadığı kanaatine varılmıştır.

**c) Koza Altın İşletmeleri A.Ş. hakkında düzenlenen 10.03.2017 tarihli ve 2017-A-1707/11 sayılı Vergi Suçu Raporunun Değerlendirilmesi;**

**İddia edilen suçlar bakımından *tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin değil*; bu fiilleri bizzat işleyen kişiler hakkında suç isnadında bulunulması gerekirken buna uyulmamıştır.**

Söz konusu raporun "2.2 Kaçakçılık Suçunun Tespiti" Bölümünde, Bazı Gider Pusulalarının gerçekte olmayan alımlar üzerine düzenlendiği ve kullanıldığından bahisle Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilmiştir.

İşletmenin büyüklüğü, iş hacminin kapsamlı olması yasal mevzuatta olmasa bile özellikle a grubu Vergi Müfettişlerince TEAMÜL olarak uygulanan, kullanılan faturaların, gider belgeleri içindeki tutar olarak payı %10'u aşmaması kaydıyla vergi suçu raporunun yazılmadığı hususu karşısında yazılan Vergi Suçu Raporunun taraflı, usulsüz ve Yönetim Kurulunda yer alan kişileri suç isnadı çabasının bir sonucu olduğu kanaatine varılmıştır. Keza yukarıda detaylı verildiği üzere, VUK 333.madde, tebliğ, yönetmelik vb düzenleyici işlemlerin ve Yüksek Yargı Kararlarının zorunlu kıldığı suçun maddi ve manevi unsurlarının oluşumunda zorunlu olarak yapılması gereken tespitlerin hiçbirine riayet edilmemiş, eksik, hatalı, suçun maddi ve manevi unsurları ortaya konmaksızın, fail ile fiil arasında **illiyet bağı kurulmaksızın** sadece yönetim kurulu üyeleri olmaları nedeniyle kişileri fail olarak belirleyip, alınan ifadelerde gerçek yasal mevzuatın ve Yüksek Yargı Kararlarının aradığı gider pusulasını düzenleyen, imzalatan, gerçek fail belli olmasına rağmen, gerçek failleri araştırma zahmetine katlanmayıp, suç isnadında bulunulması açıkça Kanuna, tebliğe, yönetmeliğe ve Yargı Kararlarına aykırıdır. Firmanın cirosu, net karı, ödediği vergiler vs yanında yüzde ile bile ifade edilemeyecek küçük tutarda Gider Pusulasının, ifade verenlerin doğru söyleyip söylemediği, doğru söyledikleri kabul edilse bile, gider pusulası düzenleyenlerin usulsüzlük yaparak şirketten para alabilecekleri gibi hususlar hiç irdelenmeden, bu gider pusulaları ve kayıtlarından haberi olmayan ve miktar itibariyle de olma ihtimali olmayan bir olayda Yönetim Kurulu üyelerini sorumlu tutmak, söz konusu Yönetim Kurulu üyelerine suç uydurma gayretinin bir tezahürü olduğu değerlendirilmektedir.

Yine yukarıda yer alan " *Yargıtay 9. Ceza Dairesi, "...fiil işleyen kişiye çektirilmesi cezada şahsilik prensibinin bir gereği olup,* ***esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil,*** *suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan* ***temsilcileri cezalandırmak olmasına****" karar vermiş; hesap ve muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi vb nitelikli ve kasıtlı fiillerin işlenmesi halinde,* ***tüzel kişilerin kanuni temsilcileri değil; bu fiilleri işleyenlerin hapis cezası ile cezalandırılması gerektiğine hükmetmesi,*** *yasal mevzuata ve yerleşik içtihatlara, Vergi Suçu Raporunun aleyhine uygundur.*

Yukarıda açıklanan nedenlerle Yönetim Kurulu üyelerine VUK 359.madde kapsamında isnad edilebilecek bir Vergi Kanunlarına Muhalefet Suçu bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

**<u>Vergi Suçu Raporunun Düzenlenmesinde Usule Uygun Davranılmamıştır:</u>**

10.03.2017 tarihli ve 2017-A-1707/11 sayılı Vergi Suçu Raporunun **"**2.4 Diğer Tespitler" Bölümü özetle, *"Koza Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde ilişkili kurum konumundaki 667 sayılı KHK ile kapatılan Vakıf ve Üniversiteye bağış yapılması dolayısıyla değerlendirme amacıyla Ankara Cumhuriyet Başsavcılığına bilgi verilmesi"* hakkındadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 367 maddesi; "*Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül başlığı olup, bu maddeye göre;*

*Yaptıkları inceleme sırasında* ***359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri*** *ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir."* Hükmü yer almaktadır

Mezkur kanunun 359.maddesinde ise;

*"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

*1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,*

*2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

*Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.(2)*

*b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*

*c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*

*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."* Şeklindedir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 58.maddede ise*; "Vergi sucu raporu;*

*"213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanunun **367 nci maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir**."*

*Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Calışma Usul Ve Esasları Hakkında Yonetmelik 3.maddeye göre ise; "**Vergi suçu raporu: Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki suçlar için düzenlenen raporu, ifade eder**" denilmektedir.*

Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslara İlişkin Yönergenin 5.maddesine göre Vergi Suçu Raporu Düzenlenecek Haller; "*Vergi Müfettişlerince yapılan **vergi incelemesi sonucunda, kanunun (213 sayılı VUK)359. Maddesi kapsamındaki fiillerin işlendiğinin tespiti halinde, aynı kanunun 367. Maddesi uyarınca vergi suçu raporu düzenlenir"*** düzenlemesine yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler gözönüne alındığında, bu bölümde yer alan tespit ve bilgilendirmenin Vergi Suçu Raporunda yer alması Vergi Usul Kanunu 359 ve 367.maddeye, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 58.maddeye, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Calışma Usul Ve Esasları Hakkında Yonetmelik 3.maddeye ve 10/07/2015 Tarihli Vergi Denetim Kurulu Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslara İlişkin Yönergeye aykırıdır.

**d) <u>Koza Altın İşletmeleri A.Ş. hakkında düzenlenen 10.03.2017 tarihli ve 2017-A-1707/23 sayılı Vergi Suçu Raporu;</u>**

Ayrıntısı yukarıda anlatıldığı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu 2.maddesine göre TESLİM; "*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. **Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdii teslim hükmündedir**. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir".* 1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 2-Teslim Bölümüne göre de;

*"Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme **veya tevdiinin alıcıya ulaşması şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya***

***gönderilmek üzere nakliyeci veya sürücüye tevdii halinde de teslim gerçekleşmiş sayılır."*** denilerek teslim konusunda tereddüte mahal bırakmayacak derecede açıklama yapılmıştır. Raporda **bu açık yasal düzenlemelerinin aksine yorum yapılarak gerçekte olmayan sahte fatura ve bu sahte faturaların düzenleme suçları oluşturulmuştur. Bu yapılırken kanunda ve tebliğde geçtiği şekliyle gerçekten bir Teslimin olup olmadığı, ifadelerde geçen yerlerin vakfın teslim için göstermiş yerler olup olmadığı sorgulanmamış, eksik ve taraflı inceleme yapılarak alınan çelişkili birkaç ifade ile tüm teslimler yok sayılmıştır.** Bu malların gerçekte alınıp alınmadığı Yardım Malzemelerini satan firmalar bazında Karşıt İnceleme Tutanaklarıyla tespit edilmemiştir**.**

Tüm bu açıklamalar ışığında, ilgili Vergi Suçu Raporunda belirtilen iş ve işlemler dolayısıyla, gerek Vergi Usul Kanunu 359 madde, 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği, 306 Nolu VUK Genel Tebliği, gerekse müstekar hale gelmiş Danıştay ve Yargıtay kararlarına göre tanımlanmış ve belirlenmiş bir Sahte Fatura Düzenleme fiili ve dolayısıyla Vergi Kanunlarına Muhalefet Suçu oluşmadığı kanaatine varılmıştır.

Raporun 2.4 Diğer Tespitler Bölümünde özetle; *"Koza Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından 2013 ve 2014 dönemlerinde yardım ve bağışların 667 sayılı KHK ile kapatılan Vakıf ve Üniversiteye yapılması dolayısıyla değerlendirme amacıyla Ankara Cumhuriyet Başsavcılığına bilgi verilmesi hakkında."* dır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 367 maddesi; "*Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül başlığı olup, bu maddeye göre;*

*Yaptıkları inceleme sırasında **359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri** ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir."* Hükmü yer almaktadır

Mezkur kanunun 359.maddesinde ise;

*"a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

*1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,*

*2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

*Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine*

*yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.(2)*

*b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*

*c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*

*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."* Şeklindedir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 58.maddede ise*; "Vergi sucu raporu MADDE 58 – 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı* Kanunun ***367 nci maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir***.

*Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Calışma Usul Ve Esasları Hakkında Yonetmelik 3.maddeye göre ise; "**Vergi suçu raporu: Kanunun 359 uncu maddesi kapsamındaki suçlar için düzenlenen raporu, ifade eder**"* denilmektedir.

Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslara İlişkin Yönergenin 5.maddesine göre Vergi Suçu Raporu Düzenlenecek Haller; "*Vergi Müfettişlerince yapılan* ***vergi incelemesi sonucunda, kanunun (213 sayılı VUK)359. Maddesi kapsamındaki fiillerin işlendiğinin tespiti halinde, aynı kanunun 367. Maddesi uyarınca vergi suçu raporu düzenlenir"*** düzenlemesine yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler gözönüne alındığında, bu bölümde yer alan tespit ve bilgilendirmenin Vergi Suçu Raporunda yer alması Vergi Usul Kanunu 359 ve 367.maddeye, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 58.maddeye, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Calışma Usul Ve Esasları Hakkında Yonetmelik 3.maddeye ve 10/07/2015 Tarihli Vergi Denetim Kurulu Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslara İlişkin Yönergeye aykırıdır.

**e) <u>İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş. hakkında yapılan inceleme sonucunda düzenlenen 29.06.2016 tarihli ve 2016-A-1707/50 sayılı Vergi Suçu Raporu;</u>**

213 sayılı Kanunun 3/B maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanması mümkündür.

Aynı konu hakkında Vergi Müfettişince kurgu bir ihale sonucu, gerçekte işi kendi yapmayıp kağıt üzerinde yaptı gösterildiği bu yüzden düzenlediği ve kullandığı tüm faturalar için Sahte Fatura Düzenleyicisi/kullanıcısı olduğu iddia edilen İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş. hakkında, **SPK raporlarında ( SPK Raporları 19.04.2016 tarih ve XXI-5/29-3, XXI-15/50-2 ve XXVI-12/10-2 sayılı raporlar) ve Savcı iddianamesinde (İddianame sayfa 265) gerçek bir firma demektedir.** <u>SPK raporları ve Savcılık iddianamesinde, emsaline nazaran yüksek fiyat tenkidine/isnadına dayalı olarak İK Akademi A.Ş. hakkında, ilişkili taraf kabul edilip, Himmetdede Altın Madeni Tesisi işinden, elde etmesi gerekli kar oranını %0 alınmıştır</u>. Vergi Dairesine, SGK ve tüm resmi kurumlara kayıtlı, Beyanname veren, Vergi Ödeyen, İşçi çalıştıran, Alt Yüklenici Firmalarla sözleşme imzalayıp onlara ödeme yapan bir firmaya, Muhasebesinin başka yerde tutulduğu, işi Başka firmanın takip ettiği, personelini başka firmadan transfer ettiği vb nedenlerle yok sayarak, sahte fatura düzenleyicisi/kullanıcısı demek sadece Vergi Kanunlarına değil, tüm yasal mevzuata aykırıdır.

Vergi Müfettişleri Vergi Hukukunda ne yasal mevzuatla ne de yargı kararlarıyla örtüşmeyen **Bilmeden(!) Sahte Fatura Düzenlemek** gibi Gelir İdaresi Başkanlığı hatta yasa koyucunun yerine geçerek bir içtihat (tebliğ/kanun/KHK/Dava Daireleri Genel Kurul Kararı) oluşturmuştur. Rapordaki ifade aynen aşağıdaki gibidir;

"*Öncelikle bilinmesi gereken Himmetdede Altın Madeni Tesisi İnşaatına ilişkin olarak İK Akademi A.Ş. adına düzenlenen faturalardaki mal ve hizmetin gerçek alıcısı Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'dir. İK Akademi A.Ş. adına söz konusu mal/hizmet faturalarını düzenleyen mükellefler gerçekte İK Akademi A.Ş.'ye bir mal/hizmet teslimde bulunmamışlardır. Bu nedenle söz konusu faturalar 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi hükümleri gereği sahte belge olup gerçek bir muamele ve durum olmadan İK Akademi A.Ş. adına düzenlenmişlerdir. Zira İK Akademi A.Ş.'ye gerçekte faturalarda belirtilen tutar ve miktarda bir mal/hizmet satılmamıştır. Malın/hizmetin satıldığı kurum gerçekte Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'dir.* ***<u>Sahte olarak kabul ettiğimiz İK Akademi A.Ş. adına düzenlenen faturaların düzenleyicisi olan mükellefler ise söz konusu inşaatı İK Akademi A.Ş.'nin yaptığını düşündüklerinden ya da faturalarında İK Akademi A.Ş. adına düzenlenmesi gerektiği yönünde yönlendirilmiş olabileceklerinden herhangi bir kasıtları olmadan bu faturaları İK Akademi A.Ş. adına düzenlemiş olabilirler</u>****. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 2'nci maddesinde kanunun açık bir şekilde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği, aynı kanunun 21'inci maddesinde ise suçun oluşmasının kastın varlığına bağlı olduğu, kast ise suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla İK Akademi A.Ş. adına mal/hizmet faturası düzenleyen mükellefler burada herhangi bir kasıtları olmadan hareket ettiklerinden söz konusu mükellefler hakkında 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi kapsamında yapılacak bir işlem bulunmamaktadır."*

Ortada bir sahte fatura varsa bu sahte faturanın düzenleyici ve kullanıcı olarak iki tarafı vardır. Mezkur VUK genel tebliği açıkça düzenleyici için kast aramazken, kullanıcı için

kastın varlığını ararken, Müfettişler kendilerini Genel Düzenleyici işlemin üzerinde görerek yeni bir hukuk oluşturarak, İK Akademi A.Ş yöneticileri hakkında Vergi Suçu Raporu düzenlemişlerdir.

Cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamamlanmadan suçun oluşmayacağı, VE BU NEDENLE ŞÜPHELİNİN CEZALANDIRILMAYACAĞI temel ceza hukukunun prensibidir. Vergi Kaçakçılığı suçlamasının temel dayanağı, vergi tekniği raporlarında yer alan sübjektif değerlendirmelerdir

Bir an olsun bu faturaların gerçekten sahte olduğunu düşünsek bile sadece sahte fatura kullandığı iddia olunan İK Akademi A.Ş yöneticileri değil bu yöneticiler ile birlikte, bilmeden(!) sahte fatura düzenleyicisi olduğu iddia olunan alt yüklenicileri hakkında da **Vergi Suçu Raporunun yazılması VUK 359,367 maddeler, VUK 306 Nolu Genel Tebliğ gereği bir zorunluluktur**. **Bunun yapılmaması bile başlı başına bir böyle bir Sahte Fatura Düzenleme/Kullanma suçunun olmadığının kanıtıdır**. Eğer bir sahte fatura kullanma suçu olsaydı, bu olayda sahte fatura düzenleyenler için Suç Duyurusunda bulunmamak, Türk Ceza Kanunu'nun 279.maddesi gereğince Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi suçu kapsamında değerlendirilmesi gerekirdi.

Tüm bu açıklamalar ışığında, ilgili Vergi Suçu Raporunda belirtilen iş ve işlemler dolayısıyla, gerek Vergi Usul Kanunu 359, 367. madde, 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği, 306 Nolu VUK Genel Tebliği, gerekse müstekar hale gelmiş Danıştay ve Yargıtay kararlarına göre tanımlanmış ve belirlenmiş bir Sahte Fatura ve bu faturanın düzenlenmesi/kullanımı kaynaklı Sahte Fatura Düzenleme/Kullanma fiili ve dolayısıyla Vergi Kanunlarına Muhalefet Suçu oluşmadığı kanaatine varılmıştır.

## II) DÜZENLENEN VERGİ İNCELEME RAPORLARI HAKKINDA GENEL DEĞERLENDİRME

Vergi Müfettişlerince Koza Altın İşletmeleri A.Ş., Koza İpek Holding A.Ş. ve İK Akademi İnşaat Proje ve Taahhüt A.Ş hakkında düzenlenen Vergi İnceleme Raporları tenkid konuları rakamsal bazda çoğu itibariyle yukarıda açıklanan Vergi Suçu Raporlarına da konu edilmiş tenkid maddeleri ile örtüşmektedir.

Yukarıda Vergi Suçu Raporları hakkında varılan kanaatler Vergi İnceleme Raporları içinde caridir. Zira detayı 2.2.A ve B bölümlerinde açıklanan hususlar, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergileri içinde geçerli olmaktadır. Örneğin İK Akademi A.Ş. **için sahte fatura düzenleyicisi/kullanıcısı tespitinin hukuksuz olması,** gerek İK Akademinin kendi KDV, Kurumlar Vergisi, Geçici Vergi yönünden tenkid maddelerini içeren Vergi İnceleme Raporlarını, gerekse de **İK Akademiden mal/hizmet alması dolayısıyla** Koza Altın İşletmeleri A.Ş. hakkında tanzim edilen Kurumlar vergisi, Geçici Vergi ve KDV Vergi **İnceleme Raporlarındaki tenkidleri de hükümsüz kılacaktır.**

Vergi Müfettişlerince düzenlenen Vergi İnceleme Raporları Vergi Usul Kanunu 135.maddede hüküm altına alınan Vergi İncelemesinden Maksadı **"***ödenmesi gereken*

*vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır."* **sağlamaya yönelik olmaktan uzak olduğu kanaatine varılmıştır.**

**ÖRNEK 1;**

Şöyleki; Vergi Müfettişlerince İK İnşaat A.Ş.hakkında düzenlenen 26.09.2016 tarih ve 2016-A-1707/34 sayılı Vergi Tekniği Raporu 2.5.10 bölümünde açıklanan nedenlerle, mükellef kurum tarafından 2013, 2014 hesap dönemlerinde Koza Altın İşletmeleri A.Ş. adına düzenlenen KDV hariç 192.574.635 TL (KDV dahil bedel 227.238.069 TL) tutarındaki bedelin **tamamının** sahte olduğu, İK Akademi A.Ş. hakkında Raporun 3.1. bölümünde açıklandığı üzere Kurumlar Vergisi yönünden yapılacak bir işlem bulunmadığı tespitlerine yer verilmiştir.

Bu tespitler ışığında aynı Vergi Müfettişlerince Koza Altın İşletmeleri A.Ş. hakkında da düzenlenen 26.09.2016 tarih ve 2016-A-1707/35 sayılı Vergi Tekniği Raporunun 3.13.1.o bölümünde, aynen şöyle ifade edilmiştir;

"*Himmetdede Altın Madeni Tesisi İşinden dolayı İK Akademi A.Ş.'nin kar elde etmemesi gerektiği tespit edilmiştir.* ***Sözkonusu tesisin inşaası KOZA Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından gerçekleştirildiği tespit edildiğinden v****e herhangi bir sermaye maliyeti ve riske girmediğinden* ***İK Akademi A.Ş.'nin herhangi bir kar elde etmemesi kabul edilecektir."***

Mezkur Raporun 3.13.1.m bölümünde;

"*Himmetdede Altın Madeni Tesisi sözleşme bedelinin, inşaat maliyetinin oldukça üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Himmetdede Altın Madeni Tesisi sözleşme bedeli olarak Koza Altın A.Ş. tarafından İK Akademi A.Ş.'ye KDV dahil, 250.901.334 TL ödeme yapılmıştır. İK Akademi A.Ş. tarafından 31.03.2013-31.04.2014 tarihleri arasında KDV hariç 192.574.635 TL hakkediş faturası düzenlenmiştir.* ***Koza Altın A.Ş. tarafından hak edişler karşılığı alınan hizmetin maliyetinin ne kadar olduğu İK Akademi A.Ş.'nin defter kayıtlarından tespit edilecektir.*** *İK Akademi A.Ş.'nin defter kayıtlarının tetkikinde kur farkı ve finansman giderleri hariç* ***İK Akademi A.Ş. tarafından Himmetdede Altın Madeni Tesisi için ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim ve gider payları dahil toplamda 102.281.197 TL maliyet/gider yapıldığı anlaşılmıştır****. Bu tutarlara 2014 ve 2015 yıllarındaki kur farkına ilişkin giderler 2013-2015 yılları arasındaki finansman giderlerine ilişkin paylar da ilave edildiğinde, bu toplam 127.798.756 TL olmaktadır.*

Mezkur Raporun 3.13.3.1.1. bölümünde özetle;

*"...Himmetdede Altın Madeni Tesisine ilişkin olarak 12.04.2016 tarih ve C-112946 nolu Teşvik Belgesi Kapsamında 2013 hesap döneminde İK Akademi A.Ş. tarafından düzenlenen ve sahte olduğu tespit edilen 122.646.897 TL fatura tutarı kadar beyan edilen yatırım tutarı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi, 10 Seri Nolu KV Tebliği hükümleri ve 2012/3305 sayılı BKK istinaden indirimli Kurumlar Vergisi uygulanması sonucu...., 61.323.448 TL Re'sen Kurumlar Vergisinin tarh edilmesi(ayrıca vergi ziyaı cezası kesilmiş ve gecikme faizi hesaplanmıştır"* kanaat ve sonucuna varılmıştır.

Bir an Vergi Müfettişince İK Akademi A.Ş.'nin Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye düzenlediği faturaların tamamının sahte olduğunu kabul ettiğimizde dahi ;

Vergi Müfettişleri, *Himmetdede Altın Madeni Tesisinin* inşa edildiğini, s***özkonusu tesisin inşaası KOZA Altın İşletmeleri A.Ş. tarafından gerçekleştirildiği tespit edildiğini*** , ***Koza Altın A.Ş. tarafından hak edişler karşılığı alınan hizmetin MALİYETİNİN NE KADAR OLDUĞU İK Akademi A.Ş.'nin defter kayıtlarından tespit edileceğini,*** *İK Akademi A.Ş.'nin defter kayıtlarının tetkikinde kur farkı ve finansman giderleri hariç* ***İK Akademi A.Ş. tarafından Himmetdede Altın Madeni Tesisi için ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim ve gider payları dahil toplamda 102.281.197 TL maliyet/gider yapıldığının anlaşıldığı*** bizatihi müfettişlerce tespit edilip ilgili Raporlara derç edildiği görülmektedir. Fakat bu **maliyeti Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'nin yaptığı kabul edildiği halde, bu maliyetler yok sayılarak** Raporun 3.13.3.1.1. bölümünde açıklandığı üzere *İK Akademi A.Ş. tarafından düzenlenen ve sahte olduğu tespit edilen* ***122.646.897 TL fatura tutarı kadar beyan edilen yatırım tutarı,*** *İndirimli Kurumlar Vergisi hesabında dikkate alınarak* ***Müfettişlerin kendilerinin yukarıda tespit ettiği maliyet yok sayılarak*** *cezalı tarhiyatlar önerilmiştir.*

Mezkur Raporda dikkat çeken bir diğer hususta, Vergi Müfettişlerince Vergi Mevzuatında yerini bulamadıkları için tenkid maddesi olarak "GİZLİ KAR DAĞITIMI" şeklinde bir açıklama yapılmıştır.

Bilindiği üzere Vergi Kanunlarında sözkonusu gizli kar dağıtımı müessesi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinde yer alan "**TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI" şeklinde vücut bulmaktadır**. Kanuna 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* ***(700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)****Cumhurbaşkanınca(***) ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.****(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016)*** *İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.*

*(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat*

*veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.*

*(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:*

*a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.*

*b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.*

*c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.*

***(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle değişen bent;Yürürlük 09.08.2016)****ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemden doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.(*)*

***(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen bent;Yürürlük 09.08.2016)****d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.*

*(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.****(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016)****Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.*

*(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.*

*(7)* ***(5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde)*** *Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların*

*Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.*

***(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen fıkra;Yürürlük 09.08.2016)****(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyaı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.*

***(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle değişen fıkra;Yürürlük 09.08.2016)****(9)* ***(700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)****Cumhurbaşkanı(****); ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.(**)"*

Ayrıca bu konuda da 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ yayımlanmıştır.

Vergi Müfettişleri Gizli Olarak Kar Dağıtımını yukarıda yer aldığı şekliyle kanundaki ve tebliğdeki yerini belirleyememişler, kanuni bir altyapıya oturtamamışlar, yine sözkonusu müfettişlerce kanun koyucu ve idarenin yerine geçerek yeni bir Kanun/tebliğ düzenlemesi yapıldığı kanaatine varılmıştır. Müfettişlerce hazırlanan raporda bu paranın VERGİ HUKUKU açısından niye GİZLİ OLARAK aktarıldığının cevabı yoktur. Zira aşağıda detaylı olarak anlatıldığı üzere, **YÖK Kanununca Mükellefe tanınmış ve hiçbir sınırlamaya tabi olmadan yapılan bağışlar Kurumlar Vergisi Matrahından indirilebilmekte. Yani yapılacak bağışta ve bunu Kurumlar Vergisi Matrahından indirmekte bir sınırlama yoktur. Hatta Koza Altın A.Ş. müfettişlerin iddiasının aksine bu işlemle Üniversiteye aktarabileceği miktarı azaltmıştır. Şöyleki;**

**Örneğin 100 birim üniversiteye bağış yapma niyetiyle hareket ettiğini düşünelim, bu 100 birimin tamamını Vergi Kanunları açısından hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın Üniversiteye Bağış yapabilir ve bu 100 birimin tamamını da Kurumlar Vergisi Matrahından indirebilir.**

**100 birimin iddia olunduğu üzere İK Akademi A.Ş.'ye ihale vererek yaptığını düşünürsek ve KDV'yi de ihmal edersek bile %20 Kurumlar Vergisi düşünüldüğünde yaklaşık 80 birim Üniversiteye aktarabilmektedir. Yani 20 birim devlete vergi ödeyerek zarara girmiş ve üniversiteye aktaracağı miktar azalmıştır.**

**İndirimli Kurumlar Vergisi açısından bakılırsa, ihale İK Akademi A.Ş.'ye değilde daha yüksek teklif veren diğer 3 firmeye da verilse yatırım yapılmış olacağından indirimli Kurumlar Vergisinden Koza Altın A.Ş. yararlanmaya devam edeceği açıktır.**

Tüm bu açıklamalar göstermektedir ki, Vergi müfettişleri Vergi Usul Kanunu 135.maddede hüküm altına alınan Vergi İncelemesinden Maksad **"***ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır."* amir hükmüne rağmen, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme, sağlama yerine sadece aleyhte olduğunu düşünüldüğü hususlar Raporlarda yer almış, mükellef kurumun lehine olan durumları da kendilerince tespit edilmesine rağmen yok sayarak belki burada da Bilmeden(!) bu konuyu atlayarak mevzuata aykırı Vergi İnceleme Raporları düzenlenmiş olduğu kanaati oluşmuştur.

**ÖRNEK 2;**

Vergi Müfettişlerince Hazırlana 10.03.2017 tarih, 2017-A-1707/14 sayılı raporun 3.3. Bölümü Vergi Mevzuatına Aykırı Olarak Düzenlenmiştir

Vakıf Üniversiteleri Kuruluşları 1982 Anayasasıyla teminat altında alınan bu kurumlar Yükseköğretim Kurulunun önerisi üzerine kanunla kurulur. Bu tür üniversitelerin kurulması, yeni bir üniversite kurma veya kurulmuş bulunan bir yükseköğretim kurumuna üniversite adının verilmesi şeklinde olur.

Anayasanın 130. Maddesinin vakıf üniversiteleriyle ilgili bölümü "Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tâbi yükseköğretim kurumları kurulabilir." şeklinde olup, maddenin son bendi; "Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları, malî ve idarî konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tâbidir." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Vakıf üniversiteleriyle ilgili diğer düzenlemeler 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinde yapılmıştır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 3. Maddesinde Yükseköğretim Kurumları: Üniversite ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmeliğe göre Vakıf üniversitesi gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan, fakülte, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokul, destek, hazırlık okulu veya birimleri, benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur. Kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf yükseköğretim kurumları, kendilerine ait mal varlıklarına ve bunlar üzerinde her türlü tasarruf hakkına sahiptir.

Anayasa ve Kanun koyucu Kamu Tüzel Kişiliğine Haiz Vakıf Üniversitelerinin kurulmasını ve bu kurumların geliştirilmesini teşvik etmiş, bu konuda da Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan kısıtlı bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemelerin dışında **özel bir düzenleme yaparak, Rakamsal Hiçbir Sınırlamaya Bağlı Olmaksızın çok geniş bir vergisel teşvik sistemi getirmiştir.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda özel üniversitelere yapılan yardım ve bağışların kurumlar vergisinden indirim yapılacağına ilişkin hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Ancak adı geçen kanunun 10. maddesinin 1 numaralı fıkrasının c) bendine göre; Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde kazançtan indirilir hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm gereği özel üniversitelere yapılan bağışlar ve Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmayan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar kurumlar vergisinden indirim konusu yapılamazken; Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışlar kurum kazancının %5'ini geçmemek üzere gider yazılabilir.

Öte taraftan**, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun Mali Kolaylıklar başlıklı 56. maddesinin ( b) bendinde "gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilir" hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun Ek 7. maddesinde ise; Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları,** bu kanunun **56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler hükmü bulunmaktadır.**

**Yani Yüksek Öğretim Kanunu'nun anılan maddesi hükümleri gereği vakıf üniversitelerine yapılan bağışlar Kurumlar Vergisi açısından gider olarak indirilebilmektedir. Sonuç olarak; özel üniversitelere yapılan yardım ve bağışlar kurumlar vergisi kanunu hükümlerine göre kurumlar vergisine indirim konusu yapılamazken, yüksek öğretim kanunu hükümlerine göre gider yazılabilmektedir. Yapılan bu düzenleme ile Kurumlar Vergisi Kanunu ile belirlenen %5'lik sınırda kaldırılmış olmaktadır.**

Tüm bu yasal düzenlemelere rağmen Vergi Müfettişlerince hazırlanan rapora göre, Vergi Müfettişleri Vergi Kanunlarında olmayan bir sınırlama ve **SPK Mevzuatına göre hazırlanmış** 06.12.2016 tarih ve XXI-5/32-6, XXI-15/52-4 sayılı Denetleme Raporundan **Vergi Hukukunda olmayan kıyas yöntemiyle** alınan "***emsallerine uygun olmayan…"*** şeklinde bir yaklaşımla, kendilerini kanun koyucunun yerine koyup, **YÖK kanunun getiriliş amacına ve kanuna tamamen aykırı, kanunda olmayan bir yorumla** Vakıf Üniversitesine yapılan bağışın Vergi Kanunları açısından tenkid konusu yapılmıştır. **SPK Mevzuatına göre hazırlanmış bir SPK Denetim Raporu kıyas yolu ile Vergi Hukukunda esas alınamaz**. Vergi hukukunda kıyasa başvurulması, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer. Kıyasın vergi hukukunda kullanılması ile birlikte, vergi koyma yetkisi bulunmayan idare ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar

yaratılabilir veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilir. Bu ise kamu hukukunda işlev gaspı anlamına gelir. Keza SPK Raporlarında bile eleştiri konusu yapılan **emsaline uygun olmayan yaklaşımı** doğru olmayan bir yaklaşımdır. Emsal olarak yaklaşık 78 Vakıf Üniversitesinden, örneğin KOÇ Üniversitesi, Sabancı Üniversitesi, Doğuş Üniversitesi, Kadir Has Üniversitesinden gibi üniversitelerden kaç tanesinin emsal alındığı Raporlarda açıklanmamıştır.

Hatta Müfettişler bununla da kalmayıp 10.03.2017 tarih, 2017-A-1707/14 sayılı raporun 3.3. bölümünde, **YÖK Kanununca Mükellefe tanınmış ve hiçbir sınırlamaya tabi olmadan yapılan bağışı Kurumlar Vergisi Matrahından indirebilme hakkını yok sayıp**, kanuni altyapısı, varsa benzer olaylarda yargı kararları, kaynağı, gerekçesi, amacı açıklanmaksızın bu paranın aslında ortaklara dağıtılması gereken kar payı olduğu demek suretiyle, sadece Vergi kanunları değil, tüm yasal mevzuata aykırı bir rapor yazıldığı kanaati oluşmuştur. Bu örnek bile aslında Vergi Müfettişlerince yazılan raporların, Ödenmesi Gereken Vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak değil, bir şirketler topluluğuna herhal ve şartta Vergi Salınması/Ceza kesilmesi amacı taşıdığını göstermektedir.

Tüm bunların yanında yukarıda belirtilen tüm raporların Vergi Mevzuatı karşısındaki yeri, usulsüz olup olmadığı, Bağımsız Yargıya götürülmeksizin kesinleştirilmesi, yani itiraz edilmeksizin ve dava açılmaksızın kabul edilmesi, Vergi İdaresi ile Uzlaşmaya varılması, varılacak olması, atanma amaçları, Küçük Hisse Sahiplerini, Yatırımcıyı, Şirket ortaklarını ve devletin hakkını korumak olan Kayyım Heyetinin bu amaçların dışında hareket ettiği hatta en iyi ihtimal Halka açık şirketlerde küçük hisse sahiplerine, Hukuksuzluğu tartışılmadan kabul edilip Vergi İdaresi ile uzlaşılan vergi/cezalar dolayısı ile az temettü ödenmesine, şirketlerin Hisse Senedi değerlerinin düşmesine neden oldukları gündeme gelecektir. Bu konuda da KHK ile her ne kadar atanan kayyımlara "**Görev ve fiilleri dolayısıyla hukuki, idari, mali ve cezai sorumluluk yüklenemeyeceği"** hüküm altına alınmış olsa da, bu görev ve fiilleri, atanma gerekçelerine aykırı olarak, kasıtlı veya gereken özeni göstermeksizin, yapılması halinde kayyım heyeti KHK koruma zırhının dışına çıkabilecektir.

## 2.3.MASAK MEVZUATI YÖNÜYLE YAPILAN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

**A)** 6415 sayılı Kanun'un 3 ve 4. Maddelerinde terörizmin finansmanı suçu tanımlanmıştır. Terörün finansmanı suçunun oluşabilmesi için 3. Maddede sayılan fiillerden birinin icrası suretiyle fon sağlanması gerekmektedir. Ceza verilebilmesi için ise, fonun bir suçun işlenmesinde kullanılma şartı aranmamaktadır. Mezkur kanunun 3. Maddesi aşağıda yer almaktadır.

*"(1) Aşağıda sayılan **fiillerin gerçekleştirilmesi amacıyla fon sağlanması** veya toplanması **yasaktır:***

*a) Bir halkı korkutmak veya sindirmek ya da bir hükûmeti veya uluslararası kuruluşu herhangi bir eylemi gerçekleştirmeye veya gerçekleştirmekten kaçınmaya zorlamak amacıyla, kasten öldürme veya ağır yaralama fiilleri.*

*b) 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamında terör suçu olarak kabul edilen fiiller.*

*c) Türkiye'nin taraf olduğu;*

*1) Uçakların Kanun Dışı Yollarla Ele Geçirilmesinin Önlenmesi Hakkında Sözleşmede,*

*2) Sivil Havacılığın Güvenliğine Karşı Kanun Dışı Eylemlerin Önlenmesine İlişkin Sözleşmede,*

*3) Diplomasi Ajanları da Dahil Olmak Üzere Uluslararası Korunmaya Sahip Kişilere Karşı İşlenen Suçların Önlenmesi ve Cezalandırılmasına Dair Sözleşmede,*

*4) Rehine Alınmasına Karşı Uluslararası Sözleşmede,*

*5) Nükleer Maddelerin Fiziksel Korunması Hakkında Sözleşmede,*

*6) Sivil Havacılığın Güvenliğine Karşı Kanun Dışı Eylemlerin Önlenmesine İlişkin Sözleşmeye Munzam, Uluslararası Sivil Havacılığa Hizmet Veren Havaalanlarında Kanun Dışı Şiddet Olaylarının Önlenmesine İlişkin Protokolde,*

*7) Denizde Seyir Güvenliğine Karşı Yasadışı Eylemlerin Önlenmesine Dair Sözleşmede,*

*8) Kıta Sahanlığında Bulunan Sabit Platformların Güvenliğine Karşı Yasadışı Eylemlerin Önlenmesine Dair Protokolde,*

*9) Terörist Bombalamalarının Önlenmesine İlişkin Uluslararası Sözleşmede,*

*yasaklanan ve suç olarak düzenlenen fiiller."*

Kanunun 4. Maddesinde ise,

*"1) 3 üncü madde kapsamında suç olarak düzenlenen fiillerin gerçekleştirilmesinde* ***tümüyle veya kısmen kullanılması amacıyla veya kullanılacağını*** ***<u>bilerek ve isteyerek</u>*** ***belli bir fiille ilişkilendirilmeden dahi bir teröriste veya terör örgütlerine fon sağlayan*** *veya toplayan kişi, fiili daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, beş yıldan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*(2) Birinci fıkra hükmüne göre ceza verilebilmesi için fonun bir suçun işlenmesinde kullanılmış olması şartı aranmaz.*

*(3) Bu madde kapsamına giren suçların kamu görevinin sağladığı nüfuz kötüye kullanılmak suretiyle işlenmesi hâlinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.*

*(4) Suçun bir tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde işlenmesi hâlinde, bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur.*

*(5) Suçun, yabancı bir devlet veya uluslararası bir kuruluş aleyhine işlenmesi hâlinde, soruşturma ve kovuşturma yapılması Adalet Bakanının talebine bağlıdır.*

*(6) 3713 sayılı Kanunun soruşturmaya, kovuşturmaya ve infaza ilişkin hükümleri, bu suç bakımından da uygulanır.*

*(7) (Ek: 14/4/2016-6704/29 md.) Bu suç bakımından 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun;*

*a) 133 üncü maddesinde yer alan şirket yönetimi için kayyım tayini,*

*b) 135 inci maddesinde yer alan iletişimin tespiti, dinlenmesi ve kayda alınması,*

*c) 139 uncu maddesinde yer alan gizli soruşturmacı görevlendirilmesi,*

*ç) 140 ıncı maddesinde yer alan teknik araçlarla izleme,*

*tedbirlerine ilişkin hükümler uygulanabilir."* Hükmüne yer vermiştir.

Kanundaki tanımlamalardan da görüleceği üzere, **terörün finansmanı suçu kasten işlenen bir suç türüdür** ve kanun koyucu bu suçun işlenmesinde özel kast aramıştır. Çünkü sadece bir teröriste veya terör örgütüne fon sağlama veya toplama yeterli olmayıp, failin bu fiili Kanunun 3. Maddesinde suç olarak sayılan fiillerin **icrasında kullanılması amacıyla veya kullanılacağını bilerek ve isteyerek icra etmesi gerekmektedir**.

Bununla birlikte Terörün Finansmanından bahsedebilmek için, Kanundaki ve Yargıtay kararları ışığında öncelikle ortada hiçbir şüpheye mahal bırakmayacak şekilde bu finansmanın sağlandığı bir Terör Örgütü olması gerekmektedir.

Aşağıda alıntılanan Yargıtay kararında açıklandığı üzere "terörizm" kavramı; Türkiye Cumhuriyet Anayasası'ndaki temel haklar, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarındaki ölçütler bir bütün olarak değerlendirilerek somut olayın özelliklerine göre belirlenmektedir.

Yargıtay Başkanlığının, AİHM 2016 Adli Yıl Açılış Semineri Sunumunda yer aldığı şekliyle; *Yargıtay'ın bir dairesinin kararında öğretide görüşler değerlendirildikten sonra terör örgütü üyeliğinin koşulları şöyle açıklanmıştır:*

*"Örgüte yardım suçunda kast unsuru yönünden öğretideki görüşler incelendiğinde; bir suçun kanuni tanımında* ***"bilerek", "bildiği halde", "bilmesine rağmen" gibi ifadelere açıkça yer veren suçlar olası kastla işlenemez****. (Prof.Dr. İzzet ÖZGENÇ, TCK Genel Hükümler, 7. Baskı, s. 241)*

*Kişi, örgütün işlediği somut fiili bilmese de terör örgütü olduğunu, sağladığı yardımın örgütün yararına kullanılacağını bilmeli ve bu irade ile hareket etmelidir. İnsani mülahazalarla yapılan yardımlar örgüte yardım suçunu oluşturmaz.* ***Yapılacak her türlü yardımın suç olarak değerlendirilmemesi gerekir.*** *(Prof.Dr. A.Caner YENİDÜNYA - Arşt.Görv. Zafer ÜÇER, Suç İşlemek Amacıyla Örgüt Kurma, 1. Baskı, s. 56) - Örgüte yardım suçunda manevi unsurun oluşması için genel kasıt yeterli değildir. Özel kasıt ile işlenen bir*

*suçtur. Fail örgütün amacını gerçekleştirmesine katkı sağlamak kastı ile hareket etmelidir.(Yrd.Doç.Dr. Namık Kemal TOPÇU, Örgütlü Suçlar ve Terör Suçları, s. 164)*

*Suç işlemek amacıyla kurulmuş örgüte bilerek ve isteyerek yardım edilmiş olması gerekir. Başka bir ifadeyle, yardım fiilinin örgütün suç işlemek amacıyla kurulmuş bir örgüt olduğu bilinerek gerçekleştirilmiş olması gerekir.* ***Fıkra metninde geçen "bilerek" ibaresi doğrudan kastı ifade eder.*** *Doğrudan örgüte değil de örgüt mensuplarına yardım edilmesi halinde, yardım edilen kişilerin suç işlemek amacıyla kurulmuş bir örgüt mensubu olduklarının da bilinmesi gerekmektedir. Örgüt mensuplarına yapılan yardımı, aynı zamanda örgüte yapılan yardım olarak değerlendirmek gerekir.* ***Ancak, bu yardımın örgütün amacını gerçekleştirmeye hizmet eden bir yardım olması gerekmektedir.*** *(Prof.Dr.İzzet ÖZGENÇ, Suç Örgütleri, 7. Baskı, s. 38-39)*

*"Silahlı örgüte üye olmadığı anlaşılan sanığın, örgütün amacını ve faaliyetlerinde kullanılacağını bilerek ve bu amaçla patlayıcı madde bulundurma eylemi, silahlı örgüte yardım suçunun özel bir şeklini düzenleyen TCK'nın 315. maddesinde tanımlanan suçu oluşturur. ( Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 05.11.2009 tarih ve 2009/10374 E- 2009/11111 K. )"*

*Yukarıda yer verilen öğretideki görüşler ve Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin geçmişteki uygulamaları göz önüne alındığında; suç örgütleri veya* ***silahlı terör örgütlerine yardım suçunun ancak doğrudan kastla işlenebileceği, yardımın örgütün amacını gerçekleştirmeye hizmet etmesi gerektiği, örgüt üyelerine yapılan yardımın da örgüte yapılmış gibi kabul edilmekle birlikte örgüt üyesinin mensup olduğu örgütün bilinmesi ve bu yardımın da insani mülahazalarla değil örgütün amaçlarını gerçekleştirme gayesiyle yapılması hususunda ortak bir kanaat mevcuttur.***

*Türk Ceza Hukukunda silahlı terör örgütünün unsurları şu şekilde kabul edilmektedir; üye sayısı; en az 3 kişiden oluşur. (TMK 7/1, TCK 220-314 maddeleri.)*

*Amaç ve saik; terör örgütü siyasi maksatla faaliyet gösterir. Türk Ceza Hukuku'nda terör örgütleri, Anayasa'da belirtilen Cumhuriyetin niteliklerini siyasi, hukuki, sosyal, laik, ekonomik düzeni değiştirmek, devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü bozmak, Türk Devletinin ve Cumhuriyetinin varlığını tehlikeye düşürmek, devlet otoritesini zaafa uğratmak veya yıkmak veya ele geçirmek, temel hak ve hürriyetlerini yok etmek, devletin iç ve dış güvenliğini kamu düzenini veya genel sağlığı bozmak amacıyla faaliyet gösterir. (TMK mad.1)*

*Yöntem; terör örgütü cebir ve şiddet kullanarak baskı, korkutma, yıldırma, sindirme veya tehdit yöntemlerinden biriyle hareket eder. (TMK 1-7.md.)*

*Elverişlilik; terör örgütünün yapısı, sahip bulunduğu üye sayısı ile araç ve gereç bakımından amaç suçları işlemeye elverişli olması gerekir. (TCK 220.md.)*

*Araç-gereç; terör örgütü silahlı bir örgüt türüdür. (TMK 7.md. TCK 314.madde.)*

*Örgüt Üyeliği: Örgüte katılmayı, bağlanmayı, örgüte hakim olan hiyerarşik gücün emrine girmeyi ifade etmektedir. Örgüt üyeliği temadi eden bir suçtur. Örgüte üye olmak*

*kişinin rızasıyla örgütün hiyerarşik yapısına dahil olmasıdır. Örgütle organik bağ kurup faaliyetlerine katılmalıdır. Organik bağ, canlı, geçişken, etkin, faili emir ve talimat almaya açık tutan ve hiyerarşik konumunu tespit eden bağ olup, üyeliğin en önemli unsurudur. Sadece örgüte sempati duymak bu suçu oluşturmaz.*

*Yargıtay 9. Ceza Dairesinin yerleşik uygulamasında; silahlı örgüte üyelik suçunun oluşabilmesi için örgütle organik bağ kurulması, süreklilik, çeşitlilik ve yoğunluk gerektiren eylem ve faaliyetlerin bulunması aranmaktadır. ..." (16.CD, 30.04.2015 T, 2015/3344 E, 2015/926 K)*

Yukarıda yer alan tüm hususlar birlikte değerlendirildiğinde, KHK'larla kapatılan kurumlara KHK dan önceki tarihlerde fon sağlandığı gerekçesiyle terörün finansmanı suçunun işlendiğinin iddiası hukuka uygun değildir. Öncesinde yapılan bağış ve yardımların terörün finansmanı suçunu oluşturduğunu iddia etmek mümkün değildir. Koza-İpek Holding A.Ş. ve ortaklarının sermayesiyle kurulan vakıf ve derneklere, bağlı şirketlerine aktarılan/aktarıldığı iddia olunan fonların aktarıldıkları dönemler itibariyle terörün finansmanı suçunu oluşturabilmesi için, bu vakıf ve derneklerin, bağlı veya ticari ilişkide olduğu şirketlerin Kanun ve Yargıtay kararları doğrultusunda **tanımlanmış ve kesinleşmiş yargı kararlarıyla terör örgütüne ait kuruluşlar olması gerekmektedir.** 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Raporunda bu Yasal Mevzuat ve Yüksek Yargı Kararları karşısında **tanımlanmış ve kesinleşmiş yargı kararlarıyla terör örgütüne ait kuruluşlar** olması gerektiği hususuna hiç değinilmediği, 2011 yılından Kayyım Heyetinin atandığı 2015 yılı sonuna kadar tüm işlemleri terörün finansmanı kapsamında değerlendirilme yanılgısına düştükleri gözlemlenmiştir.

## III. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:

Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu ile Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN'dan tarafından hazırlanan 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Kurulu Raporunun ilgili mevzuat yönüyle incelenip değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan tespitler her rapor için ayrı ayrı aşağıda belirtilmiştir:

**Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu Hakkındaki Tespit ve Değerlenedirmeler**:

1- Dosyada mevcut MASAK Başkanlığı'na ait 04.05.2016 tarihli 71198378-663.05.(2015-19)-6 sayılı yazıda; Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporuna ilişkin çok sayıda hata ve eksiklik tespitinde bulunulmuş, iddia edilen hususların büyük kısmının yasal defter kayıtları, cari mevzuat ve uygulamalar karşısında doğru olmadığı, bir kısmının ise gerekli ve yeterli araştırma yapılmadan iddia konusu yapıldığı tespitlerine yer verilmiştir.

2- Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunun mali suçları incelemekle görevli **MASAK'ta devam eden denetim** sonuçları beklenmeksizin yeterli inceleme ve araştırma yapılmadan yazıldığı, tutarlılığının olmadığı, inceleme ve araştırmaya dayanmayan hayali tespitler içerdiği, mali hukuk literatürüne uygun olmadığı, hukuksal bir temele oturmadığı ve tamamen soyut iddialardan oluştuğu görülmektedir.

3- Raporda; aklama suçundan, peçeleme ve muvazaa yoluyla vergi kaçakçılığı yapılmasına kadar birçok suç isnadında bulunulmuş, ancak yapılan suçlamalar somut tespitlere ve delillere dayandırılmamıştır. Öte yandan bilirkişilerin iddia ettiğinin aksine, vergi kaçakçılığı ve dolandırıcılık suçlarını oluşturacak hiçbir eylem tespitinde bulunulmamıştır.

4- Bilirkişiler, vergi ziyaı oluşturan her fiilin, aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu da oluşturduğuna yönelik iddialarda bulunmuşlardır. Oysa, vergi ziyaı ile vergi kaçakçılığı suçları birbirinden çok farklıdır. "Çok önemli Muhasebe Sahteciliklerinin ve hilelerinin yapıldığı, paralel muhasebe sistemi oluşturulduğu vb." tespitlere yer vermiş oldukları halde, Vergi Müfettişlerince yazılan hiçbir Raporda bu konuda bir tespite ve tenkide yer verilmemiştir. Bilirkişiler ticari hayatta sıkça kullanılan avans ödemelerini hatalı veya kasıtlı bir şekilde yorumlayarak, "bir çok suç türü bulunduğu" şeklindeki hukuk literatürüne de uygun olmayan ibarelerle suç isnadında bulunmuşlardır. Tüm bunlar bilirkişilerin yeterli teknik ve akademik bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir.

5- Bilirkişi Raporunda *"MASAK'ın çalışma alanı kapsamında birçok karapara aklama eyleminin varlığının tespit edildiği* kanaatine varılmıştır" denilmiş fakat bu kanaati destekleyecek hukuki hiçbir delil ortaya konulmamıştır. **Karapara Aklama suçunun**

**araştırılmasında yetkili kurum olan MASAK incelemeleri sonucunda;** söz konusu şirketler tarafından işlendiği iddia olunan **Karapara Aklama suçuna ilişkin olarak herhangi bir tespit, iddia ve rapor bulunmamaktadır.**

6- Prof.Dr.Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından yazılan Bilirkişi Raporunda Koza İpek Holding A.Ş.'nin 2011 yılında karından daha fazla bağış yaptığı ve yapılan bağışlar vasıtasıyla kaynağı belli olmayan ama görünürde holding bünyesinde resmi para olduğu izlenimi verilen bir mali değerin vakıf ve derneklere aktarılarak bir aşama daha ileri gidilmek suretiyle ekonomik sahaya sürüldüğü izleniminin ağırlık kazandığı iddiasında bulunulmuştur. Yapılan incelemeler sonucunda ne Koza İpek Holding A.Ş.'de ne de bünyedeki diğer şirketlerde kaynağı belirsiz para tespitinde bulunmamıştır. Dolayısıyla bilirkişiler hangi verilerle bu tür iddialarda bulunduklarını somut ve açık bir şekilde ortaya koymamışlardır.

7- SPKr ve Vergi İdaresi mutad görevlerini yaptığı ve ortada suça konu bir tespitleri olmadığı halde sanki bir suç varmış gibi Bilirkişi Raporu yazılarak SPKr ve Vergi İdaresi Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan Bilirkişi Raporu ile zan altında bırakılmıştır. Yetersiz incelemeye dayalı soyut ve muğlak ibare ve iddialar içeren bu bilirkişi raporunun en önemli amacının SPKr ve Vergi İdaresi'ni suçlayarak bu kurumların yeniden inceleme yapmalarını sağlamak olmuştur.

**Yukarıda maddeler halinde belirtilen tüm hususlar birlikte değerlendirilerek özetlendiğinde;** Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunun yasal dayanaktan uzak, usulsüz ve gerekli özeni göstermeksizin hazırlanmış, taraflı ve hukuki olarak yok hükmünde olan bir rapor olduğu kanaatine varılmıştır. Raporda iddia edilen hususlar somut bir şekilde ortaya konmamıştır. Söz konusu bilirkişi raporunun amacının Koza-İpek grubu şirketlerine kayyım atanmasını sağlamak ve ilgili kurumları zan altında bırakarak bu kurumlar hakkında yeniden inceleme yapılmasını sağlamak olduğu, hukuksal bir dayanağı olmayan soyut ve suç isnadı niteliğindeki ibareler içeren söz konusu raporun hukuksal bir dayanak gibi kullanılmaya çalışıldığı görülmüştür. Nitekim bu rapor esas alınarak yeniden vergi incelemeleri ve SPKr denetimleri yapılmış, vergi ve SPK mevzuatı yönüyle daha önce yapılan gözetim ve denetim faaliyetlerinde mevzuata aykırı bir durum tespiti yapılmadığı halde, bu rapor sonrasında yapılan incelemeler sonucunda yetersiz inceleme ve eksik mütalaalara dayalı olarak denetim raporları düzenlendiği görülmüştür.

**Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN Tarafından Düzenlenen 21/12/2018 Tarihli Bilirkişi Kurulu Raporu Hakkındaki Tespit ve Değerlendirmeler**

**1-** Söz konusu bilirkişi kurulu raporunda; SPK mevzuatı yönüyle örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlal edildiği ve güveni kötüye kullanma suçunun işlendiği iddia edilmektedir.

KVK'daki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin amacı hazine zararını engellemekken, SPKn'daki örtülü kazanç aktarım yasağının amacı ise hissedarların haklarının korunmasıdır. Hazine zararı olmadığı durumlarda KVK açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir. Hissedarların hak kaybına uğramaması durumunda da SPKn açısından örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlal edildiği ileri sürülemeyecektir.

Yapılan suç duyurularında ve Bilirkişi Kurulu Raporunda, örtülü kazanç aktarımı olarak nitelendirilen fiillerin SPKn'da belirtilen koşulları sağlayıp sağlamadığı yeterince araştırılmamıştır.

SPKn. gereğince SPKr; yatırımcıların korunması, piyasaların adil, etkin ve şeffaf bir biçimde işlemesinin güvence altına alınması ve sistemik risklerin azaltılması amaçlarıyla gözetim görev ve yetkisine sahiptir. Sürekli nitelikteki bu görev esnasında; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda çalışmasını ve yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını engelleyen ihmal, ihlal, suiistimal ve benzeri her tür yasal olmayan fiil ve eylemlerin tespiti halinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde gerekli işlemlerin yapılması ve tedbirlerin alınmasının yanı sıra suç teşkil eden eylemler hakkında Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaktadır.

Gerek yatırımcıların ve sermaye piyasasının korunması, gerekse de spekülatif sonuçlara yol açılmaması bakımından SPKn'nda yazılı bütün suçlar bakımından yukarıda belirtilen özel yargılama usulü getirilmiş olup, bu usule uyulması yasal bir zorunluluktur.

SKPn'na istinaden halka açık Koza Grubu şirketleri tarafından usulüne uygun olarak tüm bildirimlerin ve yükümlülüklerin süresinde SPKr'na yapıldığı, bu bildirimler üzerine SPKr tarafından rutin ve sürekli nitelikte olan gözetim ve denetim faaliyetlerinin yerine getirildiği ve bir usulsüzlük tespit edilmemesi, bir başka deyişle yapılan işlemlerin kanuna uygun bulunması nedeniyle özel yargılama usulünün gerektirdiği şekilde SPKn'nda belirtilen sürelerde Cumhuriyet Savcılığına yazılı bir başvuruda bulunulmadığı görülmektedir.

Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu düzenlenip SPKr'na intikal ettirilene kadar SPKn. Yönüyle Koza-İpek grubu ve şirketlerine yönelik SPKr tarafından herhangi bir örtülü kazanç aktarımı iddiasında bulunulmamıştır. Bahsi geçen Bilirkişi Raporu'nda hukuksal dayanaktan ve bilimsellikten uzak bir şekilde SPKr muğlak ve soyut ibarelerle görevi ihmalle suçlanmıştır. Bu Raporun ve içeriğindeki suçlamanın etkisiyle SPKn.'nda yer alan özel soruşturma usulü dışında bir yolla denetleme raproları düzenlenerek eksik incelemeye dayalı olarak Koza-İpek grubu ve şirketleri hakkında örtülü kazanç aktarımı ididalarında bulunulmuştur:

Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN Tarafından Düzenlenen 21/12/2018 Tarihli Bilirkişi Kurulu Raporu ise bu şekilde düzenlenen Denetleme Raporlarının tekrarı ve teyidi niteliğinde olmuştur.

SPKr örtülü kazanç aktarımı tespiti yaptığında, öncelikle ilgililerden durumun düzeltilmesini talep etmekte, bunun sonrasında gerekmesi halinde idari yaptırım yoluna gitmekte, en son aşamada ise ilgililerin etkin pişmanlıktan yararlanıp yararlanmadığına göre de haklarında cezai takibat talep edebilmektedir. SPKr Koza İpek grubu hakkında ileri sürdüğü örtülü kazanç aktarımı iddiasına ilişkin ilk tespiti yaptığı tarihten itibaren bu uygulamasının aksine davranmıştır.

2- Koza Altın İşletmeleri A.Ş. yurtdışında Koza Ltd.'yi kurmuş, gerekli sermayeyi bu şirkete aktarmıştır. Bu işlemler KAP, SPKr ve Şirket Genel Kurulu'na TTK ve SPKn'nda belirtilen usulüne uygun bildirilmiş, gerekli tüm prosedürler yerine getirilmiş, bu süreçte hiçbir itiraz ve suç duyurusu yapılmamış, yapılan işlemler SPKr tarafından SPKn'na uygun bulunmuştur.

İlerleyen zamanda Koza Altın İşletmeleri A.Ş.'ye kayyım atanması sonrasında, İngiltere hukuku kurallarına göre tüzel kişiliğe haiz Koza Ltd.'nin yönetiminin değişmesi mümkün olmamıştır. Sırf bu nedene dayalı olarak geçmişte usule ve mevzuata uygun yapılan işlemlerin örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilmesi, şirket sermaye yapısının değişmemiş olmasına rağmen ileri sürülmesinin hukuken kabul edilebilir bir yanı bulunmamaktadır.

Bu hususta 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Kurulu Raporunda yer alan açıklamaların eksik incelemeye dayalı hukuksal bir dayanağı olmayan yoruma dayalı açıklamalar oldukları görülmüştür. Özellikle Raporun 157. Sayfasında yer alan *"KOZA LTD. Şirketinin de butlanla/yoklukla sakat olduğu, tasfiyesinin gerektiği tespit edilmiştir."* şeklindeki açıklamaların hukuk kurallarının uygulanması ile ilgili "ülkesellik/yerellik ilkesi" ile çelişmektedir. Bilirkişilerin bu yorumuna dayanarak İngiltere'deki Koza Ltd.'nin tasfiye edilmesini Türkiye'deki adli veya idari makamın yapabilme olanağı yoktur. Hiçbir hukukçunun kabul etmeyeceği bu yorum Bilirkişi Heyetinin hukuksal temel bakımından yeterliliklerinin sorgulanmasını da zaruri hale getirmektedir. Bilirkişi Kurulu Raporunun yeterli incelemeye ve değerlendirme yapılmaksızın daha önceki rapor ve iddiaların tekrarından ibaret olduğunu, tarafsız ve objektif bir şekilde yazılmadığını göstermektedir.

3- Halka Açık Koza Altın İşletmeleri A.Ş. Tarafından Yönetim Kurulu Üyeleri Hamdi Akın İpek, Cafer Tekin İpek, Melek İpek ve Pelin Zenginer (İpek)'e Fahiş Kar Payı Ödemeleri Yapılmak Suretiyle Örtülü Kazanç Aktarımı Suçunun İşlendiğine yönelik iddia yönüyle SPKr uygulamaları ve mevzuatının yeterince incelenip değerlendirilmeiği görülmektedir.

SPKr tarafından halka açık şirketlerin ne şekilde kar payı dağıtımı yapacağı belirlenmiş olduğuna göre öncelikle ödemelerin bu tebliğe uygunluğunun araştırılması gerekmektedir. Araştırma sonucunda bu tebliğe uygun davranılmadığının tespiti halinde, emsallerine uygun bir durumun varlığı ya da yokluğu yönüyle araştırma devam ettirilecektir.

Halka Açık Koza-İpek grubu şirketleri tarafından SPKr Kar Payı Tebliğine uygun davranılmıştır. Buna rağmen şirketlerin emsallere uygun davranmadığının iddia edilmesi, üstelik bunun bir emsal gösterilmeksizin yapılması, Kar Payı Tebliği hükümlerinin varlığını

ve koyduğu kuralların etkisini tartışmalı hale getirecek, Tebliğin hukuk düzeni sağlama fonksiyonunu yitirmesine yol açacaktır ki bu durum hukuk devletinde kabul edilebilir değildir. Bu itibarla SPKr tarafından Resmi Gazetede yayımlanan Kar Payı Tebliğine uygun olarak yapılmış olan ödemelerin herhangi bir dayanak ve emsal gösterilmeksizin emsallerine uygun olmadığının ileri sürülmesi hukuken mümkün değildir.

4- Halka Açık Koza-İpek grubu şirketleri tarafından yapılan bağışlar TTK, SPKn ve SPK Kâr Payı Tebliği'ne uygun olarak ve Genel Kurulun bilgisi ve onayı ile yapılmış, SPKr'nun sürekli gözetim ve denetiminden de geçmişken, KAP'ta duyurusu yapılarak kamuoyuna açıklanmışken hiçbir itiraz veya davaya konu olmaması bu bağışların esasen yasalara uygunluğunu ortaya koymaktadır. Hukuk kurallarının zorlanmasıyla, sübjektif yorumlarla, eksik incelemelere dayalı denetim raporları ve bilirkişi raporlarıyla kanunda yer alan suç tipine uygun olmadığı halde zorlamayla kişilere suç isnad edilmesinin hukuk düzenine olan güveni sarsacağı, adalet kurumlarını meşgul edeceği açıktır.

5- İpek Üniversitesinin kuruluşu TBMM tarafından yasa ile uygun bulunarak resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu süreçte vakıf üniversitesi şeklinde kurulan üniversitenin kaynaklarının İpek Grubu şirketlerinden sağlanacağı SPKr, ve YÖK başta olmak üzere KAP'ta yayımlanan açıklamalar, şirket genel kurul kararları doğrultusunda tüm kamuoyu ve kamu kurumlarınca bilinmektedir. Yasalara bir uygunsuzluk bulunmuş olması durumunda ilgili kurumların gereğini yapmaması da mümkün değildir.

Yapılan bağışların İpek Üniversitesi tarafından harcanması ise YÖK, Maliye Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü denetimine tâbidir. Bu kurumlarca yapılan denetimlerde herhangi bir usulsüzlük tespit edilmemiş olması, yapılan bağışlara ilişkin harcamaların amaca uygun kullanıldığının ilgili kurumlarca rapora bağlanmıştır. Bu hususlar gözardı edilerek, kamu yararına faaliyet gösteren ve Kanunla kurulmuş olan bir Üniversiteye yapılan ve amacına uygun kullanılan bağışların örtülü kazanç aktarımı olarak değerlendirilip, bunların SPKn 21/4 maddesine aykırı olarak şirket yönetimince tazmininin istenmesi ve haklarında SPKn. 110/1 maddesine göre ceza talep edilmesi hukuka uygun değildir.

6- Herhangi bir emsal incelemesi yapılmadan Himmetdede Altın Madeni Tesisi yapımı işinin emsallerine nispetle çok yüksek olduğuna yönelik iddia da emsaller ortaya konmadan yapılan suçlama şeklindedir. Emsal gösterilmeden emsallere uygun olmadığının ifade edilmesi suç uydurma çabasının bir sonucudur. Yasalara uygun olarak tekemmül ettirilmiş bir işlemi, ilgili kurumların gözetimi ve denetiminden de uygun bulunarak geçtikten sonra yasa maddeleri zorlanarak yapılan yorumlara dayalı olarak suç isnadında bulunulmasının hukuken kabul edilebilir hiç bir yanı bulunmamaktadır.

7- Koza Altın İşletmeleri A.Ş. Himmetdede Altın Madeni tesisinin kurulumuna karar verilmesinden faaliyete geçirilmesine kadar olan süreçteki tüm gelişmeleri şirket Genel

Kurulu'na sunduğu gibi, SPKn mevzuatı gereği SPKr ve KAP'a gerekli bildirim ve bilgilendirmeleri usulüne uygun ve zamanında yapmıştır. Yapılan bu bildirimler ve KAP açıklamaları üzerine herhangi bir itiraz olmamış, herhangi bir usulsüzlük ileri sürülmemiş, yapılan işlemler mevzuata uygun bulunarak herhangi bir ihtar veya iptal davası açılmamıştır.

SPKr'nun sermaye piyasasını ve yatırımcıları korumak amacıyla bir usulsüzlük tespit etmiş olması halinde zamanında müdahale etme imkanı varken bu işlemlerin üzerinden uzunca bir zaman geçtikten sonra Savcılığa sunulan ve maksatlı olduğu açık olan Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd.Doç.Dr.Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporundaki soyut suçlamalar sonrasında SPKn 21. Maddesine uygun olmayan bir şekilde örtülü kazanç aktarımından bahsedilmesi bir devlet kurumundan beklenen tutarlılığa da uymamaktadır.

8) Koza-İpek grubu şirketleri hakkında yapılan vergi İncelemeleri, söz konusu şirketlerin büyüklüğü ve işlem hacmi karşısında bu tür büyük mükelleflerin incelenmesinde yetkin ve yetkili inceleme birimleri olan Vergi Denetim Kurulu (b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, **(c)** Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,(ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı yerine, **inceleme konusunda ihtisası olmayan ve** Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 3.maddesine göre de **kural olarak yapamayacağı belirtilen Vergi Denetim Kurulu Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı Müfettişlerine yaptırılmıştır. Bu şirketlerin denetimi konusunda yetkin olmayan Müfettişlerce** yazılan, hatalı ve eksik incelemeye dayalı raporlar Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN'dan oluşan Bilirkişi Kurulu'nca irdelenmeksizin, eksik incelemeye dayanan tespitlere istinaden Bilirkişi Kurulu Raporu düzenlenmiştir.

9) İlgili bölümde ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere, Vergi Suçu Raporlarında, Rapor Değerlendirme Kurulları Mütaalarında ve de Bilirkişi Kurul Raporunda, gerek Vergi Usul Kanunu 359, 367. madde, 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği, 306 Nolu VUK Genel Tebliği, gerekse müstekar hale gelmiş Danıştay ve Yargıtay Kararlarının sahte fatura ve sahte fatura kullanım/düzenlemeye ilişkin zorunlu kıldığı **suçun maddi ve manevi unsurlarının oluşumunda zorunlu olarak yapılması gereken tespitlerin hiçbiri yapılmamış; eksik, hatalı ve hatta bazı raporlarda mali hukuk literatüründe olmayan norm ve kelimelerle zorlama olacak şekilde usulsüz raporlar yazılmış,** zorlama fiiller **ile illiyet bağı kurulmaksızın** sadece yönetim kurulu üyeleri olmaları nedeniyle her raporda aynı kişileri fail olarak belirleyip, suç isnadında bulunulmuştur.

10) Vergi Müfettişlerince düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarının Vergi Usul Kanunu 135.maddede hüküm altına alınan **"***ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak."* **olan** Vergi İncelemesinden Maksadı **sağlamaktan uzak, taraflı, mükellef lehine olan hususları gözardı ederek, mükellefe tanınan yasal teşvikleri kanunun aleyhine yok sayarak, Vergi Hukukunda yasak olan Kıyas'a** başvurularak, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesi aksine davranarak, kamu hukukunda işlev gaspına gidilerek, **Vergi Kanunlarında olmayan zorlama**

**yorumlarla yazıldığı görülmüştür.** Vergi İnceleme Raporlarındaki bu bariz hatalar ve zorlama yorumlar Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN'dan oluşan Bilirkişi Kurulu'nca tespit edilmemiş, bu yönde bir inceleme yapılmamış, Vergi İnceleme Raporlarındaki bariz hatalar ve zorlama yorumlar Bilirkişi Kurulu Raporu'na da yansımıştır.

11) Vergi Suçu Raporlarının düzenlenmesini gerektiren fiillerle ilgisi olmayan hususlar Vergi Suçu Raporlarında işlenerek, Vergi Usul Kanunu 359 ve 367.maddeye, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 58.maddeye, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Calışma Usul Ve Esasları Hakkında Yonetmelik 3.maddeye uygun olmayan bir şekilde raporlar tanzim edilmiştir.

12) Koza-İpek Holding A.Ş. ve holdinge Bağlı Şirketler tarafından dernek, vakıf, üniversiteler, bağlı veya ticari ilişkide olduğu şirketlere aktarılan/aktarıldığı iddia olunan **sermaye artırımları ve bağış/yardımların yapıldıkları tarihler itibariyle** Kanun ve **kesinleşmiş yargı kararlarıyla terör örgütüne bağlı, iltisaklı veya irtibatlı kurumlar olmaması nedeniyle** terörün finansmanı suçunu oluşturmamaktadır. Bu nedenle, KHK'larla kapatılan kurumlara KHK dan önceki tarihlerde yapılan bağış/yardım ve sermaye artırımlarının terörün finansmanı şeklinde yorumlanarak bu yönde suç isnadında bulunulması hukuka uygun değildir.

Avukat Füsun ÜNAL'dan gelen talep doğrultusunda; Ankara 24. Ağır Ceza Mahkemesi'nde görülmekte olan 2017/44 esas nolu dava kapsamında yer alan Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporu ile Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN'dan tarafından hazırlanan 21/12/2018 tarihli Bilirkişi Kurulu Raporunun ilgili mevzuat yönüyle incelenip değerlendirilmesi **sonucunda özetle**;

Prof. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI, Yrd. Doç. Dr. Deniz TURAN ve Tahsin ŞANAL tarafından hazırlanan 16/10/2015 tarihli Bilirkişi Raporunun yasal dayanaktan uzak, usulsüz ve gerekli özeni göstermeksizin hazırlanmış, taraflı ve hukuki olarak yok hükmünde olan bir rapor olduğu, amacının Koza-İpek grubu şirketlerine kayyım atanmasını sağlamak ve ilgili kurumları zan altında bırakarak bu kurumlar hakkında yeniden inceleme yapılmasını sağlamak olduğu,

Prof. Dr. Rauf KARASU, Prof. Dr. Süphi ASLANOĞLU, İbrahim Kubilay TEMUÇİN ve Dr. Fatih KAPLANHAN'dan oluşan Bilirkişi Kurulu'nca belirtilen tüm hukuka aykırılıklar irdelenmeksizin eksik incelemeye dayanan tespitlere istinaden Bilirkişi Kurulu Raporu düzenlendiği, SPK, Vergi ve MASAK mevzuatı yönüyle Koza-İpek Holding A.Ş. ve Holdinge Bağlı Şirketler ve yöneticileri hakkında yapılan incelemeler sonucunda ileri sürülen iddiaların asılsız olduğu, hukuki temellerden uzak olduğu, yeterli araştırma yapılmaksızın taraflı, sübjektif değerlendirmelere dayalı olarak SPKr Denetleme Raproları ve Vergi Suçu Raporları düzenlenerek suç duyurularında bulunulduğu, eksik incelemeye dayanan raporlarda suçun kanıtı olarak ortaya konan hususların, müstekar hala gelmiş yargı kararları ve ilgili yasal mevzuat karşısında suçun oluştuğunu ortaya koymakta yetersiz

olduğu, hukuki ve yasal mevzuatın aksine **fiilleri bizzat işleyen kişiler hakkında değil,** zorlama fiiller **ile illiyet bağı kurulmaksızın** sadece yönetim kurulu üyeleri olmaları nedeniyle her raporda aynı kişileri fail olarak belirleyip, suç isnadında bulunulduğu, bu nedenle de söz konusu bilirkişi raporlarının Mahkemede hükme esas teşkil edecek nitelikte olmadığı, hukuki ve mali yönden dayanaklarının ve tutarlılıklarının bulunmadığı sonuç ve kanaatine varılmıştır.

Takdir Yüce Mahkeme'ye ait olmak üzere saygıyla sunarım. 08/03/2019

**Prof. Dr. Duran BÜLBÜL**
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi