

**Temyiz Eden (Davalı):**..... Vergi Dairesi Başkanlığı

**Vekili:**

**Karşı Taraf (Davacı) :** ..... Anonim Şirketi

**Vekili** \_\_\_\_\_:

**İstemin Özeti:** Davacı adına, şirket ortağı ile imzalanan ödünç para akdinin muvazaalı olduğu ve söz konusu sözleşme uyarınca kararlaştırılan cezai şartın muhasebe hilesi yapılarak kurumlar vergisi matrahından haksız yere indirildiği yolunda tespitler içeren vergiteknîği raporu ve vergi inceleme raporu uyarınca 2011 yılına ilişkin re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile dayanak inceleme raporunun iptali için dava açılmıştır. Gaziantep 1. Vergi Mahkemesinin 16.12.2013 gün ve E: 2012/1453, K:2013/1120 sayılı kararıyla; davacı şirketin faaliyeti ile ilgisi olmayan sözleşmeler uyarınca ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği, indirim konusu yapılan tutar üzerinden yapılan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı, şirket ortağına yapıldığı belirtilen ödemenin şirketin 2011 yılı hesaplarında muhasebe hilesi yapılarak eklendiğinden bahisle üç kat vergi ziyai cezası kesilmiş ise de dayanak vergi tekniği raporunda olayda muhasebe hilesi yapıldığını gösterir somut tespit bulunmadığı kanaatine varıldığından vergi ziyai cezasının bir katı aşan kısmında hukuka uygunluk görülmediği, kesin ve yürütülebilir işlem mahiyetinde olmayan, idari davaya konu edilemeyecek 11.6.2011 tarih ve 2012/51 sayılı Vergi İnceleme Raporunun iptali isteminin incelenmeksizin reddi gerektiği gerekçesiyle, dava konusu bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi yönünden dava reddedilmiş, vergi ziyai cezasının bir katı aşan kısmı ise iptal edilmiştir. Davalı idare tarafından, davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile davacı şirket ile ortağı arasında imzalanan ödünç para sözleşmesinin muvazaalı olduğunun ve 2005 yılından 2011 yılına kadar tüm yevmiye defterlerinde vergi matrahını etkileyecek şekilde muhasebe ve hesap hilesi yapıldığının tespit edildiği, davacı adına re'sen salınan vergi üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti** : Savunma verilmemiştir.

**Tetkik Hakimi** :

**Düşüncesi** :Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının temyiz istemine konu hüküm fıkrasının bozulmasını sağlayacak durumda bulunduğundan, temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Vergi Mahkemesi kararının, dayanak vergi tekniği raporunda olayda muhasebe hilesi yapıldığını gösterir somut tespit bulunmadığı kanaatine varıldığı gerekçesiyle, üç kat kesilen vergi ziyai cezasının bir katı aşan kısmının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrası temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinde, vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı, atıf yapılan 359 uncu maddenin (a) bendinin birinci fıkrasında, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi 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 ortamına kaydedenler hakkında hapis cezası uygulanacağı öngörülmüştür.

213 sayılı Kanunda muhasebe hilesi ile vergi ziyasına sebep olmak suç olarak tanımlanmış ise de muhasebe hilesi kavramı tanımlanmamıştır. Uyuşmazlığın çözümü için öncelikle bu kavramdan ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulması ve somut olayda muhasebe hilesi bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika olarak tanımlanmıştır. Doktrinde hile; aldatma, yanıltma, bir kimsenin kendi davranış veya sözleriyle diğer bir kimseyi irade beyanında bulunmaya veya sözleşme yapmaya yöneltmek için karşı tarafta yanlış bir kanaatin doğmasına veya var olan yanlış kanaatin devamına bile bile yol açması olarak tanımlanmaktadır.

Bilindiği üzere, ceza hukukunun kapsamına giren suçlarda, maddi unsur ve manevi unsur olmak üzere iki unsur bulunmaktadır. Manevi unsur, kasıt unsuru olarak da geçer. Maddi unsur ise

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**EsasNo : 2014/5545**  
**Karar No : 2018/3664**

suç için gerekli olan fiil olarak açıklanabilir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'da tanımlanmış bulunan muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu ikiye ayırmak mümkündür. Bir muhasebe hilesi fiili yapılmış olmalı ve bu fiil vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlarda yapılmış olmalıdır.

Muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hatası kavramından farklıdır. Esasında iki fiil de hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamına gelmektedir. Ancak hata ile hile arasında, suçun manevi unsurunun oluşması bakımından farklılık bulunmaktadır. Esasında maddi unsur aynı olsa bile, manevi unsurdaki farklılık bu iki fiili birbirinden ayırmaktadır. Muhasebe hataları; ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi nedenlerle, muhasebe hilesi ise bilinçli olarak, menfaat sağlamak amaçlı, vergi matrahını azaltacak kayıt ve işlemler olarak değerlendirilmektedir. Özetle, kasıt unsurunun varlığı durumunda muhasebe hilesinden söz edilebilecektir.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirketin 1992 ile 2011 yılları arasında gayri faal olduğu, 14.5.1992 tarihinde verilen iflas kararının 20.6.2005 tarihinde kaldırıldığı, iflasın kaldırılması için alacaklıların alacaklarından feragat ettiği, feragat eden alacaklılar arasında şirket ortağı ve yönetim kurulu üyesi olan B. Ö.'nün de bulunduğu, adı geçen ortağın iflas sıra cetvelinin 6'ncı sırasında rüçhanlı olarak kayıtlı bulunan 1.390.000.000-TL ve 15.607.333.913-TL alacaklarından feragat ettiği, davacı şirket ile .... Belediyesi arasında 28.4.2005 tarihli protokol imzalandığı, söz konusu protokol uyarınca üstlendiği yükümlülükleri yerine getiremeyen belediyenin kesinleşen mahkeme kararları uyarınca cezai şart ödemediği, Belediyece 5.7.2011 tarihinde Gaziantep 1.İcra Müdürlüğünün 2009/3003 ve Gaziantep 3. İcra Müdürlüğünün 2010/7908 sayılı dosyalarına faiz ve yargılama giderleri ile birlikte toplam 2.686.416-TL ödeme yapıldığı, davacı tarafından söz konusu alacağın 27.1.2011 tarihli Alacağın Temlik Sözleşmesi ile 2.550.000-TL karşısında İ. D.'ye temlik edildiği, 2.550.000-TL'nin İ. D. tarafından şirkete elden nakden ödendiği, karşılığında icra dosyalarından toplam 2.483.469-TL tahsilat yaptığı, şirket hesabına yatan 2.550.000-TL'nin 15.8.2005 tarihinde davacı şirket ile adı geçen ortak arasında imzalanan Ödünç Para Sözleşmesi uyarınca cezai şart olarak şirket ortağı B. Ö.'nün hesabına aktarıldığı, tespit edilmiştir.

15.8.2005 tarihli Ödünç Para Sözleşmesi incelendiğinde; sözleşmenin ilk üç maddesine göre şirket ortağı B. Ö.'nün şirketin iflası öncesi, iflas döneminde ve iflasın kaldırılması aşamasında şirket alacaklılarının alacaklarını ödemediği, bu nedenle şirketin kendisine 5.000.000-TL borçlu bulunduğu, bu borçların 1.6.2006 tarihinden itibaren aylık 1.000.000-TL olarak beş ayda ödeneceği,

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**EsasNo : 2014/5545**  
**Karar No : 2018/3664**

sözleşmenin 11'inci maddesinde ödemelerin şirket ortağının ikametgahında makbuz karşılığı yapılacağı, sözleşmenin 4'üncü maddesinde taksitlerden herhangi birinin vadesinde ödenmemesi durumunda tüm borcun muaccel olacağı ve şirkete ait, .... ilçesi, .... Mahallesi Pafta No:4, Ada No:1980, Parsel No:64 te yer alan 6541 m2 taşınmazın B. Ö. adına en geç 11.10.2006 tarihinde takyidatsız ve şerhsiz olarak devredileceği, 5'inci maddesinde, temerrüd tarihinden itibaren 10 gün içinde tapuda devir ve temlik gerçekleştirilmediği takdirde 4'üncü madde hükümleri uygulanmayacağı doğrudan 7'inci madde hükümlerinin uygulanacağı, 6'ncı maddesinde ... Belediyesi ile şirket arasında imzalanan 28.4.2005 tarihli protokolün eki ve ayrılmaz parçası olduğu, sözleşmenin 7'nci maddesinde akde aykırılık halinde, ortağa asıl alacağa ilaveten 5.000.000-TL cezai şart ödeneceği, cezai şartın tenkisininin, fahiş olduğunun yahut şirketin kusurunun bulunmadığının ileri sürülemeyeceği, 8'inci maddesinde borç bitene kadar 4'üncü maddede belirtilen taşınmazın satılamayacağı, kiralanamayacağı, 14'üncü maddesinde ödenecek cezai şarta ve talep edilecek ödenmeyen asıl alacağa takip tarihinden itibaren ticari faiz uygulanacağı, 15'inci maddesinde maddesinde şirket ortakları E. Ö. ile T. Ö.'nün müteselsil kefil olarak sorumlu oldukları kararlaştırılmıştır.

Davacı şirket hakkında düzenlenen, 11.06.2012 tarih ve 2012-A-1514/50 sayılı Vergi Tekniği Raporu'ndaki tespitlerin irdelenmesinden; Mükellef şirket ile ortağı B. Ö. arasında 15.8.2005 tarihinde Ödünç Para Sözleşmesi imzalandığı, şirketin VEDOP ortamında 2005 yılından 2010 yılına kadar verdiği kurumlar vergisi beyannameleri ekinde yer alan bilançoların tetkikinde hiçbir bilançoda şirketin kendi ortağına 5.000.000-TL borcu olduğuna dair kayıt bulunmadığı, şirketin 2005-2011 yılları arasında tüm yevmiye defterlerinin tetkik edildiğini, söz konusu borcun 2006 yılından 2010 yılına kadar yevmiye defterlerinde açılış bilançolarında gösterilmediği, 2005 yılı yevmiye defterinde borcun yevmiye defteri kapanış bilançosunda gösterildiği ancak 2006 yılı yevmiye defter iş açılış bilançosunda gösterilmediği ve 2005 yılı kurumlar vergisi ekindeki kapanış bilançosu ile 2006 yılı yevmiye defteri açılış bilançosunun uyumlu olduğu, 2006 ila 2009 yılları yevmiye defteri açılış bilançolarında şirketin ortağına 5.000.000-TL borcu bulunduğuna ilişkin kayıt bulunmazken, ilgili yıllarda dönem sonlarında yapılan bir kayıtla söz konusu borcun kapanış bilançolarına dahil edildiği, bahsi geçen yıllarda kurumlar vergisi beyannameleri ekindeki bilançolarla yevmiye defterlerindeki kapanış bilançoları arasındaki tek farkın söz konusu borca ilişkin kayıttan oluştuğu, muhasebe sistematüğinde bir yılın kapanış bilançosunun sonraki yıl açılış bilançosu olduğu, 2006 yılından 2010 yılına kadar bütün yevmiye defterlerindeki açılış bilançoları

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**EsasNo : 2014/5545**  
**Karar No : 2018/3664**

ile kurumlar vergisi beyannamesi ekindeki kapanış bilançolarının tetkik edildiği ve uyumlu olduklarının görüldüğü, 2010 yılı yevmiye defterindeki kapanış bilançosunda şirketin kendi ortağına borçlu olduğuna ilişkin kayıt bulunmadığı, ancak daha sonra kapanış bilançosunda hata kaydı sebebi ile kapanış bilançosunun ters kayıtla kapatıldığı, yeni kapanış bilançosunda borç kaydının bulunduğu, şirketin 2011 yılı yevmiye defterinin tetkikinde defterin Bilirkişi .... tarafından 5.9.2011 tarih ve 36 numaralı yevmiye maddesi kaydına kadar incelendiği ve incelemenin bilirkişi tarafından imza altına alındığının tespit edildiği ancak yevmiye defterinin bilirkişi tarafından imzalanmasından sonra tüm yevmiye kayıtlarının hatalı muhasebe kaydı sebebiyle ters kayıt yapılarak kapatıldığı ve tüm işlemleri yeniden kaydettiği ve şirketin bilirkişi tarafından imzalanan kısımdaki açılış bilançosu ile 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ekindeki dönem sonu bilançonun uyumlu olduğu, şirketin 2011 yılı yevmiye defterinde yapılan düzeltmeden önce kendi ortağına borcu bulunduğuna ilişkin kayıt bulunmaz iken yapılan düzeltmeden sonra oluşturulan açılış bilançosunda şirketin kendi ortağına 5.000.000-TL borçlu olduğuna dair kayıt bulunduğunun tespit edildiği, ortak B. Ö. tarafında inceleme elemanına verilen ifadede söz konusu borcun kendisi tarafından şirketin iflası öncesinde, iflas döneminde ve iflasın kaldırılması aşamasında şirket alacaklılarına yaptığı ödemeler ve uzun süren iflas döneminde bakımsız kalan şirkete ait binaların bakım onarımı için yapılan tamirat tadilat masrafları için 1998-2005 yılları arasında şirkete yapılan ödemelerden kaynaklandığının belirtildiği, adı geçen ortağın iflas aşamasında şirkete verdiği ödünç paralar için herhangi bir resmi belge bulunmadığı, muhasebe kayıtlarında tadilat ve tamirata ilişkin bir kaydın da bulunmadığı, bahse konu ödünç para sözleşmesinde belirtilen taşınmaz ile ilgili tapu müdürlüğünden gelen yazıda 1.6.2006 ile 15.10.2006 tarihleri arasında taşınmazın kullanımını kısıtlayan herhangi bir hak veya alacak kaydının bulunmadığının bildirildiği, söz konusu taşınmazın ilk olarak 24.5.2006 tarihinde imar gördüğü daha sonra muhtelif tarihlerde imar görerek parsellere ayrıldığı en son 1981 ada 67 parsel ile 1980 ada 71 parsel olduğu, 1981 ada 67 parselin 7.12.2011 tarihinde 750.000-TL, 1980 ada 71 nolu parselin ise 250.000-TL olmak üzere toplam 1.000.000-TL bedelle satıldığı, şirketten olan alacaklarından feragat ederek şirketi iflastan kurtaran şirket ortağının feragat ettiği alacağı için cezai şart isteyemeyeceği gibi şirket iflastan çıktıktan hemen sonra çok ağır koşullarda şirket ile ödünç para sözleşmesi yapmasının mutad olmadığı, şirket ortağına olan yükümlerini yerine getiremeyen şirketin sözleşmenin 4'üncü maddesi uyarınca belirtilen taşınmazını vererek borcu kapatabilecekken 5.000.000-TL cezai şart ödemeyi göze almasını ve söz konusu taşınmazı 2011 yılında 1.000.000-TL bedelle satmasının basiretli bir

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**EsasNo : 2014/5545**  
**Karar No : 2018/3664**

tacirden beklenemeyeceği, acil nakit ihtiyacının karşılanması amacıyla Belediye'den olan tazminat alacağını 2.550.000-TL'ye İ. D.'ye devreden şirketin söz konusu parayı faaliyetleri ve ihtiyaçları için kullanmayıp şirket ortağının hesabına aktardığı, alacağın temlik edildiği İ. D'nin şirket avukatının eşi olmak dışında şirket ile herhangi bir münasebeti ve herhangi bir ticari faaliyeti bulunmayan bir kişi olduğu, ödünç para sözleşmesinin kefil olan E. Ö.'nün alacaklı şirket ortağının abisi olduğu ve aynı adreste ikamet ettikleri, başka birçok şirkette daha çoğunluk hissesi sahibi oldukları, bu şirketlerin maddi duran varlıklarının bulunduğu, B. Ö. tarafından 2006 yılında şirket ve kefilleri aleyhine icra takibi yapıldığı halde sözleşmede belirtilen şirket taşınmazına, sözleşmenin kefil olan E. Ö.'nün bahsi geçen şirketlerdeki hisselerine ve şahsi taşınmazlarına haciz koydurmadığı, 2005 yılı yevmiye defterine yapılan borç kaydının açıklamasına 2006 yılında takibe geçilen icra dosyasının yazıldığı, tüm bu hususların şirket ile ortağı arasında imzalanan ödünç para sözleşmesinin muvazaalı olduğu ve davacı şirketin 2005 yılından 2011 yılına kadar tüm yevmiye defterlerinde sistematik olarak sonuç hesaplarını yani vergi matrahını etkileyecek şekilde muhasebe ve hesap hilesi yaptığını gösterdiği, söz konusu muhasebe ve hesap hilesini 2011 yılında yaptığı tespit ve değerlendirmelerinin yapıldığı görülmektedir.

Söz konusu tespitler karşısında davacı tarafça aksi yönde hukuken geçerli somut tespitler de sunulamadığından, davacı şirketin 2005 ila 2011 yılı defter ve kayıtlarından tespit edilen işlemlerin Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin a/1 bendinde yer alan muhasebe hilesi kavramı içerisinde yer aldığı açık olup, Vergi Mahkemesince aksi yönde varılan yargı uyarınca üç kat kesilen vergi ziyayı cezasının bir kata indirilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Gaziantep 1. Vergi Mahkemesinin 16.12.2013 gün ve E: 2012/1453, K:2013/1120 sayılı kararın temyiz istemine konu hüküm fıkrasının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 28.6.2018 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

**Başkan**

**Üye**

**Üye**

**Üye**

**Üye**

(X)

(X)

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**ÜÇÜNCÜ DAİRE**  
**EsasNo : 2014/5545**  
**Karar No : 2018/3664**

**X. KARŐIOY:**

Temyiz dilekçesinde ileri sürölen iddialar, kararın dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi ve kararın onanması gerektiği oyuyla karara katılmıyoruz.

**Üye**

**Üye**