

ANLAŞILAMAYAN VARLIK BARIŞI

INCOMPREHENSIBLE CASH REPATRIATION



Ramazan AYDEMİR*

ÖZ

Varlık barışı geçmiş yıllarda belli aralıklara kamuoyunun gündemine gelmiş ve çıkarılan kanunlarla belli sürelerde yararlandırılmak üzere yasalaştırılmıştır. “Vergi affı” ve “varlık barışı” adları altında 2003, 2008, 2011, 2013, 2016, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 yılları itibarıyla 10 kez yasal düzenleme getirilmiş olup bunlardan en sonuncusu ise 7417 sayılı Kanun’un 50’nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) geçici 15. maddesine eklenerek yürürlüğe girmiştir. Yurt dışı varlıkların varlık barışı kapsamında bildiriminin bu uygulamadan yararlanmak isteyenler nezdinde tam olarak anlaşılammamasının getireceği riskler söz konusu olabilecektir. Bu çerçevede çalışmamızda; oluşabilecek risklerin neler olduğu, ne gibi durumlara yol açabileceği ve hâlihazırdaki durumun nasıl olduğu vergi sis-

ABSTRACT

The cash repatriation has come to the agenda of the public opinion at certain intervals in the past years and has been legislated to be used for certain periods of time with the Decrees issued. Under the names of “tax amnesty” and “cash repatriation” 2003, 2008, 2011, 2013, 2016, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 legal regulations have been introduced 10 times over the years, and the most recent of them is the provisional 15th amendment of the Corporate Tax Code (CTC) with Article 50 of Law No. 7417 it has been added to the article and entered into force. There may be risks that the notification of foreign assets within the scope of cash repatriation may not be fully understood by those who want to take advantage of this application. In this context, in our study; what are the risks that may occur, what kind of

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, rmzn.aydmr@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-0993-7791.
Aydemir, R. (Temmuz 2023). Anlaşılammayan Varlık Barışı, *Vergi Raporu*, 286, (7-17).

temi ve vergileme ilkeleri ışığında değerlendirilerek konuya ilişkin önerilere de yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Varlık Barışı, Bağışıklık, Bildirim.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, K34.

GİRİŞ

Varlık barışı hükümleri yürürlüğe girdiği dönemlerde bu hükümler kapsamında beyan ve bildirim yapanlara vergi incelenmesine alınmama ve tarhiyata tabi olmama yönünde bir bağışıklık sağlamaktadır. Ancak bunun için söz konusu yasa hükümlerinin şartlarının usulüne uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu husus farklı dönemlerde birden çok kez varlık barışı için yasa çıkmasına rağmen hâlihazırda bu uygulamadan yararlanmak isteyenler nezdinde tam olarak anlaşılamamaktadır.

Yurt dışı varlıkların, varlık barışı kapsamında bildirim konusunda, bildirim yapmak isteyenlerin ilgili yasa hükümlerine yeterince nüfuz edememesi diğer bir deyişle bu hükümlerin tam olarak anlaşılamaması bildirimin olması gerektiği şekilde yapılamamasına yol açabilmektedir. Bu durum kişilerin cezalı tarhiyatlara karşılaşmalarına neden olabilmektedir.

Yurt dışı varlıklarının bildiriminde, varlık barışına ilişkin yasa hükümleri göz ardı edilerek gelişigüzel başvurular yapılmasının ne gibi etkileri olabileceği vergi sistemi ve vergileme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilecek olup bahsi geçen konu örnek ve açıklamalar üzerinden ele alınarak konuyla ilgili öneri de sunulacaktır.

Öte yandan sosyal medya aracılığıyla (Bigo

situations they may lead to, and how the current situation is, will be evaluated in the light of the tax system and taxation principles, and suggestions on the subject will also be included.

Keywords: Cash Repatriation, Immunity, Notification.

JEL Classification Codes: H20, K34.

Live, Tiktok, Youtube, Instagram, Google Adsense gibi) yurt dışı kaynaklı olarak düzenli şekilde gelir elde eden kişilerin varlık barışı hükümlerinden yararlanmasının mümkün olup olamayacağı da değerlendirilecek olup bu konuya ilişkin de öneri sunulacaktır.

1- GENEL BİLGİLER

7417 sayılı Kanun'un¹ 50'nci maddesiyle 05.07.2022 tarihinde yürürlüğe giren son varlık barışı uygulaması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun² geçici 15. maddesine eklenmiştir.

KVK geçici 15'inci maddesinde, gerçek veya tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının banka ve aracı kuruma bildirilmesi (ayrıca diğer şartları sağlanması) suretiyle, bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacağı düzenlenmektedir. Diğer yandan anılan madde hükmü, belirtilen şartların yerine getirilmemesi durumunda varlık barışı düzenlemesinden yararlanılamayacağını da düzenlemektedir.

Varlık barışı düzenlemeleri, öğretide vergi bağışıklığı olarak isimlendirilmektedir. Bu durumun dayanağı, bildirim veya beyan edilen varlıklara ilişkin vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapıla-

¹ 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Ocak 2023.

² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Ocak 2023.

mayacağına dair hüküm konmuş olmasıdır. Bundan başka piyasada varlık barışının, vergi çıkmasını önleyici bir kasko/sigorta görevi gördüğüne dair yorumlar yapılması da bu isimlendirmenin yerleşmesini sağlamıştır.

Varlık barışı düzenlemesinin işleyiş ve esaslarına ilişkin 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ³ (bundan sonraki kısımlarda Tebliğ olarak bahsedilecektir) çıkarılmıştır. Bu bölümün alt başlıkları altında, konuya ilişkin Tebliğde yer alan hususlara yer verilecektir.

1.1- Yurt Dışı Varlıkların Varlık Barışı Kapsamında Bildirimi

İlgili Kanun'da da bahsedildiği üzere, varlık barışı hükümlerine göre yurt dışı varlıkların bildirimi, gerçek veya tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının banka veya aracı kurumlara bildirilmesi ile hüküm ve sonuç ifade etmektedir. Ayrıca gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak bu bildirimlerin, yetkili kılınmış vekiller veya kanuni temsilciler tarafından da yapılabilmesi mümkün kılınmıştır.

Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan söz konusu varlıklar, varlık barışı kapsamında çıkarılan yasada belirtilen son başvuru tarihine kadar, varlık barışına istinaden çıkarılan Tebliğin ekinde yer alan form ile bankalara bildirilebilecektir. Öte yandan gerçek ve tüzel kişilerce, söz konusu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine herhangi bir beyanda bulunmaları söz konusu olmayacaktır.

1.2- Yurt Dışında Bulunan Varlıkların Türkiye'ye Getirilmesi

Varlık barışı hükümleri kapsamında bildirim konu edilen varlıkların bildirimin yapıldığı tarih-

ten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba transfer edilmesi şarttır.

Bu şekilde yurt dışında bulunan paranın Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba transfer edilmesi durumunda, banka dekontu varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir.

Son başvuru tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilmesi kaydıyla, yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi sırasında yapılan deklarasyon/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilecektir.

1.3- İnceleme ve Tarhiyat Yapılmayacak Haller

Varlık barışı hükümlerinin sağladığı bağımsızlık uyarınca, bildirimde bulunulan varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Bu hükümden yararlanabilmek için; yurt dışında bulunan bildirim konu varlıkların; bildirimin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi ve diğer şartların (verginin ödenmesi, varlıkların deftere kaydedilmesi, pasifte özel bir fon hesabı açılması) sağlanması gerekmektedir.

2- KONYA İLİŞKİN ÖRNEK VE DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın bu bölümünde konu etrafıca irdelenecek olup kapsamlı bir örnek üzerinden açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek-1: Gerçek kişi Bay (A) Türkiye ile Irak arasında her iki ülkedeki tüccarların birbirleri

³ 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Ocak 2023.

arasında gerçekleşen ticari (ithalat/ihracat) faaliyetlerine aracılık ederek kazanç elde etmektedir. Bay (A) yapmış olduğu ticari faaliyetine ilişkin defter tutmamakta ve beyanname vermemektedir. Bay (A) 15.09.2022 tarihinde Habur sınır kapısından 20.000.000,00-TL ile giriş yapmış ve bu duruma ilişkin ilgili gümrük idaresinden nakit beyan formu almıştır. Söz konusu beyanında nakdin kaynağı olarak Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 15. maddesi kapsamında varlık barışı, kullanım amacı olarak ise ticaret diye belirtmiştir. Bay (A) 15.01.2023 tarihinde bir bankaya giderek söz konusu tutarı mevcut olan banka hesabına yatırmış olup dekont açıklamasına ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 15. maddesi kapsamında varlık barış diye yazılmasını istemiştir.

Bay (A)'nın kayıt dışılık konusunda 2020, 2021 ve 2022 takvim yıllarına ilişkin olarak 15.02.2023 tarihinde vergi incelemesine sevk edilmesi halinde aşağıda belirtilen durumlar ile karşılaşabileceği tabidir.

Vergi incelemesinin konusunu oluşturan kayıt dışı faaliyeti şu şekilde açıklamak mümkündür; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre tutulması gereken defter kayıtlarının hiç tutulmaması veya tutulmasına rağmen bazı satışların kayıt ve/veya beyan dışı bırakılması, hiç belge düzenlenmemesi veya bazı mal ve hizmet satışına yönelik belge düzenlenmemesi halidir. Başka bir söyleyişle, ticari faaliyetin kayıt ve beyan dışı bırakılmasıdır.

Bunu yapmakla mükellefler, gerçekte yapmış oldukları ticari faaliyetin tamamını veya bir kısmını gizlemek suretiyle elde ettikleri kazanç beyan dışı bırakmakta ve ödemeleri gereken vergiden daha az vergi ödemekte ya da hiç vergi ödememektedir.

Varlık barışı, kayıtlarda gözükmeyen ve bildiri yapılan varlıkların tedavül ekonomisine katılmasına, başka bir söyleyişle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin satış bedellerinin ekonomiye kazandırılmasına imkan

sağlamaktadır. Böylece bildiri yapılan varlıkların, piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi kayıtlı ekonominin içerisinde olması hedeflenmektedir.

Konuya ilişkin mevzuat hükümlerine göre; gerçek ve tüzel kişilerin, yurt dışında bulunan söz konusu varlıklarını, Tebliğ ekinde yer alan form ile bankalara bildirilebileceği, söz konusu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine herhangi bir bildirimde bulunulmayacağı ifadesine yer verilmiştir. Buna göre Tebliğ ekinde yer alan formun varlık barışı bildiri yapan gerçek/tüzel kişilerce veya vekillerince ve banka/aracı kurum yetkilisince imzalanması ayrıca kaşelenmesi/mühürlenmesi gerekmektedir.

Daha sonra ise Tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan vergi beyannamesi (sorumlu bankalar ve aracı kurumlar için) ile yurt dışı varlığa ilişkin hesaplanan verginin banka veya aracı kurumca ilgili vergi dairesi müdürlüğüne beyan edilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak yapılan vergi incelemesinde Bay (A) tarafından paranın yatırıldığı bankadan yapılan araştırma sonucunda mükellefin geçici 15. madde uyarınca Varlık Barışı Tebliğinin ekinde yer alan form ile bildirimde bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla banka tarafından vergi beyannamesi de verilmediği tespit edilmiştir.

Bankadan gelen bilgilerde mükellefin hesabına para yatırdığı tespit edilmiştir. Ancak bu paranın bir bildirim (beyan) üzerine bildirim tutarının bankaya yatırılması şeklinde olmadığı anlaşılmaktadır. İlgili Tebliğ ekinde yer alan form ile bankaya beyanda (bildirimde) bulunmadığı tespit edilmiştir. Buna göre, mükellef kendisi bankaya bir bildirim yapmadan para yatırmış ve açıklamasına bu ifadelerin yazılmasını istemiştir.

Öte yandan gümrük idaresinden yapılan araştırmada 20.000.000,00-TL tutarın 15.09.2022 tarihinde nakit beyan formu ile Türkiye'ye girişinin yapıldığı tespit edilmiştir.

Yurt içinde bulunan varlıkların varlık barışı kapsamında bildirilmesi mükellefler tarafından vergi dairesine konuya ilişkin olarak verilecek beyanname ile hüküm ifade etmektedir. Bu beyanname olmadan kişilerin kendi kendine bankaya para yatırması bağlayıcı bir hüküm ifade etmeyecektir. Aynı şekilde yurt dışında bulunan varlıkların varlık barışı kapsamında bildirilmesi de kişiler tarafından bankalara konuya ilişkin olarak verilecek bildirim formu (beyanı) ile hüküm ifade etmektedir. Dolayısıyla bu form vergi dairesine yapılan varlık barışı beyanı ile aynı mahiyeti taşımaktadır. Bu itibarla varlık barışı hükümlerinden faydalanmanın genel kuralı mükellefler/kişiler tarafından yurt içi varlık için vergi dairesine, yurt dışı varlık için bankaya/aracı kuruma yapılacak beyan/bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesidir.

Bu yükümlülük sonrası ise mükellef tarafından belgelendirme ödevinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu işlem ise, bildirim tarihinden itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilen varlığın banka dekontu, nakit beyan formu gibi banka/gümrük idaresine ait belgelerle kayıt altına alınması suretiyle yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere nakit beyan formu ile paranın 15.09.2022 tarihinde Türkiye'ye getirildiği tespit edilmiştir. Bu tarihten önce ise ilgili bankadan yapılan araştırmalarda varlık barışı kapsamında bir bildirimin bulunmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu tutarın varlık barışı kapsamında bir açıklamayla bankaya yatırıldığı tespit edilmiştir. Banka dekontları varlık barışı bildirimi beyanı olarak kabul edilemeyecektir. Kaldı ki mükellef 15.01.2023 tarihinde bankaya yatırdığı parayı çok daha önceden 15.09.2022 tarihinde Türkiye'ye getirmiştir. Böylece bir anlamda banka dekontunun, bankaya yapılan bildirim mahiyetinde sayılması da mükellefin varlık barışından yararlanamayacağı anlamına gelecektir. Nitekim anılan Kanun hükümlerine göre bildirim tarihinden sonra bildirilen varlıkların Türkiye'ye

getirilmesi gerekmektedir.

Öyle ki anılan Kanun'da "Bu hükümden faydalanılabilmesi için birinci fıkra uyarınca bildirilen varlıkların, bildirimin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır." hükmü amirdir. Bu hükmün incelenmesinden, banka dekontunun bildirim (beyan) yerine geçemeyeceği anlaşılmaktadır. Nitekim banka dekontu varlığı itibarıyla paranın dekont tarihinde hesaba transfer edildiğini/yatırıldığını göstermektedir. Durum böyle olsaydı Kanun koyucu, yalnızca bildirimin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesine/hesaba transfer edilmesine şeklindeki bir ifade kullanmazdı.

Yapılan açıklamalar ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde; varlık barışı hükümleri özetle, varlık barışı bildirimi yapılmazsa, bildirimle ilişkin şartlar sağlanmazsa mükelleflerin vergi incelenmesine alınmama yönündeki bağışlıktan yararlanılamayacağını da düzenlemektedir. Bu itibarla, mükellefin varlık barışı hükümlerinden yararlandırılması mümkün olmayacağından 2020, 2021 ve 2022 takvim yılları ile ilgili olarak mükellef hakkında vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasına herhangi bir engel yoktur.

Bu durumda söz konusu 20.000.000,00-TL matrah farkına ilişkin mükellef hakkında gelir vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi yönünden cezalı tarhiyatlar yapılması söz konusu olacaktır.

Varlık barışı bildiriminin bu uygulamadan yararlanmak isteyenler nezdinde anlaşılamaması diğer bir söyleyişle bildirimin mahiyetinin idrak edilememesi karşısında mükelleflerin yaklaşımı;

"Söz konusu yurt dışı varlıkların ilgili yasalar kapsamında Türkiye'ye getirildiği, paraların bankaya yatırıldığı ancak bildirim formlarının bankalarca doldurtulmamış olduğu bu durumun sadece banka tarafından mükellefin eksik bilgilendirmesi nedeniyle usul hatası olup paraların

ilgili yasalardan dolayı Türkiye'ye getirilmediği anlamını taşımadığı" şeklinde olmaktadır.

Yurt dışı varlıkların bildirimine ilişkin bahse konu kuralla son başvuru tarihine kadar **bankalara bildirim yapılması şartıyla**, nakit beyan formu vb. Gümrük İdaresinden alınan belgelerle, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinin yapılabileceği öngörülmüştür.

Bu itibarla bankalara bildirim yapılmasının ardından nakit beyan formu ile varlıkların Türkiye'ye girişinin yapılması durumunda varlık bildirimine ilişkin varlık barışı hükümlerinden faydalanılması mümkün iken bankalara bildirim yapılmadan önce nakit beyan formu ile varlıkların Türkiye'ye girişinin yapılması halinde varlık barışı hükümlerinden faydalanılamayacaktır. Burada genel kural bildirim şartının gerçekleşmesi olup ikincil kural olarak; banka dekontları, gümrük belgeleri ise, sadece bildirilen paraların Türkiye'ye getirildiğine yönelik bir tevsik (belgelendirme) işlemidir.

Varlık barışı bildiriminin hüküm ifade edebilmesi için, öncelikle, bildirim/beyan aşamasının sonuçlanması gerekmekte olup sonrasında ise banka dekontları ve gümrük belgeleriyle işlemin kanıtlanma niteliği ortaya konmalıdır. Aksi takdirde tevsik işleminin gerçekleştirilemediği ya da bildirimin olmadığı durumlarda yararlanma imkânının ortadan kalkabilecektir.

Vergi hukukunda mükelleflerin yerine getirmemesi hâlinde birtakım müeyyidelerle karşılaşacağı ödevleri bulunmaktadır. Bu noktada mükelleflere yüklenmiş şekli yükümlülükler bulunmaktadır. Bu ödevler arasında defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi, bunların saklanması, ibraz edilmesi ve beyanname verilmesi gibi şekli yükümlülükler yer almaktadır.

Türk vergi sistemlerinde genel olarak beyan usulü uygulanmaktadır. Beyan usulü, vergi mükellefinin kendi vergisel süreçlerini, işlemlerini ve vergilendirmeyi etkileyen unsurlarını herkesten daha iyi bildiği düşüncesini esas almaktadır. Beyan usulünde mükellef, vergi idaresinin

herhangi bir müdahalesi olmaksızın ilgili vergi kanunlarında yer alan hükümler doğrultunda yurt içinde bulunan varlık için vergi dairesine, yurt dışında bulunan varlık için banka ya da aracı kuruma beyanda/bildirimde bulunmaktadır. Bu nedenle yapılan bildirim, beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminin temelini oluşturmaktadır. Dolayısıyla beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminin işleyişi vergi mükelleflerinin/kişilerin tutmuş/sunmuş oldukları kayıt ve belgelere bağlıdır.

Beyan usulünde vergi idaresinin vergilendirme unsurlarının belirlenmesinde herhangi bir rolünün olmamasına rağmen bu usulün sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında sıkı bir münasebet bulunması gerekmektedir. Bu nedenle bütün vergisel işlemlerin mükellef tarafından kayıt altına alınması ve belgelendirilmesi esasına dayanan bu vergi sisteminde, vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti üzerine işlem tesis edilmesi gerektiği yönünde bir kanaate varabiliriz.

3- KONUNUN VERGİLEME İLKELERİ IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmamızın bu kısmında ise varlık barışı bildirimi Anayasal düzenlemeler dikkate alınarak vergileme ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlandırma getirdiğine kuşku bulunmamaktadır. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile vergi affı/barışı gibi vergisel kolaylıkları belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin (taşıdığı hedefler gözetildiğinde) devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını denetleme veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmektedir. Diğer bir söyleyişle bu geniş takdir yetkisi, verginin tahsilini güvence altına almak

amacıyla bir yandan gerekli vergisel düzenlemeleri oluşturmak bir yandan da gerekli tasarruflarda bulunmak (örneğin vergi incelemesi ile ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak) bakımından da geçerlidir.

Bu itibarla varlık barışı bildiriminden önce Türkiye'ye girişi yapılan paraların anılan Kanun hükümlerinden faydalanılamaması sonucunu doğuran durumlarında varlık barışı talebinin ret edilmesine neden olan kural yönünde de bu ilkelere ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik işlemlerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin sıkça dile getirdiği gibi temel hakları sınırlandıran kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal hükümlerin keyfiliğe izin vermeyecek biçimde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

Bu noktada "varlık barışı bildiriminin mahiyeti" vergilendirme ilkeleri arasında sayılan belirlilik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi bağlamında değerlendirilmeye çalışılacaktır. Nitekim temel hakları sınırlandıran kanunun belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir niteliklere sahip olması Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Bu maddede belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri kendini göstermektedir. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi; "hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duya-

bilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınılmasını gerekli kılar.⁴

Hukuk devletinin ön koşulları arasında sayılan bir diğer ilke ise belirlilik ilkesidir. Anayasa Mahkemesinin yerleşik kararlarına göre anılan ilke, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olmasını gerektirmektedir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın ve sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır.⁵ Buna göre sınırlama ölçütü olarak dile getirilen kanunilik, hukuk devleti ışığında değerlendirilmelidir.

Söz konusu kural uyarınca yurt dışı varlıkların Türkiye'ye getirilmesinden önce banka ya da aracı kurumlara bildirim yapılmaması durumunda uygulamanın sağladığı avantajlardan yararlanılamayacaktır. Bu itibarla kuralla hangi aşama (bildirim) sonrasında, hangi şartlarda vergi bağışıklığından yararlanılabileceği herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve kanunilik şartını taşıdığı yönünde bir kanaate varabiliriz.

Varlık barışı hükümleri uyarınca, mükellef tarafından banka ve aracı kurumlara yapılan bildirimler sonrasında, bildirimler üzerinden hesaplanan vergiyi, bildirimi izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla banka ve aracı kurumlar bağlı bulundukları vergi

⁴ Anayasa Mahkemesi. 30.12.2021 tarih. E:2021/17. K:2021/103. sayılı kararı. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 23 Ocak 2023.

⁵ Anayasa Mahkemesi. 30.12.2021 tarih. E:2021/91. K:2021/106. sayılı kararı. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 23 Ocak 2023.

dairesine beyan edecektir. Dolayısıyla mükellef tarafından bildirim formu beyan edilmeksizin bankaya sadece para yatırılmak (işlem açıklamasına varlık barışı yazılmak) suretiyle yapılan işlemlerde banka tarafından bildirim formu olmadığından bağlı olduğu vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyanname verilmediğinden (vergi ödenmediğinden) şartlar sağlanmamış olacaktır. Bu durum ile devletin varlık barışı bildirimine ilişkin ödenmesi gereken vergiyi güvence altına almaya yönelik (devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını denetleme veya düzenleme yetkisi kapsamında) müdahalede bulunduğu yönünde bir kanaate varabiliriz. Bu denetim yetkisi sadece varlık barışı bildirimine ilişkin ödenmesi gereken varlık barışı vergisi için değil şartları sağlayamayan mükelleflerin kayıt ve beyan dışı kazançları nedeniyle ödemeleri gereken gelir/kurumlar ve katma değer vergileri için de geçerlidir.

Varlık barışının yukarıdaki hususları haricinde vergi sistemi açısından gerekli olup olmadığı da kamuoyunda tartışma konusu olmuş olup bu bakımdan farklı görüşler ileri sürülmektedir. Çalışmamızın bu kısmında ise bu görüşlere değinilecektir.

Varlık barışının konusunu teşkil eden işlemlerin, etkin olmadığı, verimsiz olduğu, bununla birlikte vergi adaleti ve tekniği açısından bir takım olumsuzluklar içerdiği görüşüyle genel anlamda (bir vergi bağışıklığı olarak) varlık barışının vergiye uyumlu mükellefler de düşünüldüğünde Anayasanın mali güç ilkesine aykırı olduğu yolunda değerlendirmeler bulunmaktadır. Öte yandan bir başka görüşe göre ise Türk vergi sistemi içerisinde çok geniş bir mükellef kitlesini ilgilendiren varlık barışının, kaynağı bilinmeyen varlıkların ekonomiye kazandırılmasına olanak sağladığından etkin bir nitelik taşıdığı söylenmektedir.

Tüm vergisel işlemlerde olduğu gibi varlık barışında da vergilendirmenin temellerinin doğru oluşturulması gerekir. Bu da varlık barışı hükümlerinden yararlanma olayının doğru olarak

tespitine bağlıdır. Dolayısıyla varlık barışı hükümlerinden yararlanma kuralına ilişkin sorunun doğru düzlemde değerlendirilmesi bakımından bu kapsamda öncelikle varlık barışında bildirilen kaynağın mahiyetinin ortaya konması gerekir. Bu bakımdan bildirilen kaynağın önceden ekonomiye kazandırılmamış olması gerekir. Sonuç olarak denilebilir ki bildirilen varlığın mahiyetinin doğru saptanması vergileme açısından azami önem arz etmektedir.

Zira bildirilen varlığın mahiyetinin tespiti, vergilendirme sürecini ya da vergilendirme işlemlerini baştan değiştiren temel olaydır. Kanunun amacına uygun bir varlık bildirimi yapılmışsa bildirilen varlığa ilişkin gelir/kurumlar vergisi ve KDV beyan yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin, söz konusu yasal düzenlemeden faydalanıp yalnızca yüzde 1-2-3 gibi bir cüzi bir oranda vergi ödeyerek ya da hiç vergi ödemeyerek bu süreci nihayete erdirmesi söz konusu olacaktır. Aksi takdirde Kanunun amacına uygun bir varlık bildirimi yapılmamışsa normal koşullarda (cezalî tarhiyatı da içerebilen) vergilendirme işlemi yapılacaktır. Konu anlaşılır olması açısından aşağıda örneklendirilmiştir:

Örnek-2: Mükellef Bay (B) kendine ait web sitesinde reklam hizmeti verme faaliyetinde bulunmaktadır. Bu bağlamda Google üzerinden gelir elde etmektedir. Google tarafından mükellefin banka hesaplarına 2020 yılında ayda 100.000,00-TL'den toplam 1.200.000,00-TL, 2021 yılında ayda 200.000,00-TL'den toplam 2.400.000,00-TL reklam geliri ödemesi yapılmıştır. Mükellef 30.11.2022 tarihinde Kurumlar Vergisi geçici 15. madde kapsamında varlık barışı bildiriminde bulunmuştur.

Mükellefin banka hesap hareketleri kayıt dışı ticari faaliyet konusunda vergi incelemesine alınmış olup bu durumda aşağıdaki hususlar ile karşı karşıya kalınabilecektir.

Gerek Youtube video platformu üzerinden gerekse web sitesi üzerinden reklam geliri elde

eden kişilere, Google tarafından banka hesabından her ay düzenli para gönderilmektedir. Ortada, kayıt dışı kalan varlıktan ziyade bütün unsurlarıyla belirli ve belli zamana yayılmış gelir getirci faaliyete ilişkin bir süreç mevcuttur. Belirtilen süreç boyunca elde edilen gelirlere ilişkin gelir/kurumlar vergisi ve KDV beyan yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin, varlık barışına ilişkin yasal düzenlemeden faydalanıp cüzi bir oranda vergi ödeyerek ya da hiç vergi ödemeyerek bu süreci sonlandırmasının anılan Kanun'un amacı dışında yorumlanması anlamına geleceği yönünde bir kanaate varabiliriz.

Bu husus diğer sosyal medya uygulamalarından (Bigo Live, Tiktok, Instagram, Youtube gibi) yurt dışı kaynaklı olarak düzenli şekilde elde edilen gelirler içinde geçerli olacaktır. Çünkü sosyal medya platformlarından düzenli olarak elde edilen gelirler aylar itibarıyla ekonomiye kazandırılmış olmaktadır. Bu paralar üzerinden kişiler dilediği gibi tasarrufta bulunmaktadır. Bu paralar ile ev, araba, eşya vb. almakta, seyahat etmekte, tatile çıkmakta, altın-döviz-borsa-kripto para vb. yatırım yapmakta, iş-ticaret yapmakta, günlük ihtiyaçlarını karşılamakta vesaire ez cümle söz konusu paralar ekonomiye kazandırılmış bulunmaktadır.

213 sayılı VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı durumdaysa vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksada bakarak uygulanır veya yorum yapılabilir. Yorum halinde ise, kanunların gerekçeleri, komisyon ve Meclis görüşmelerinden yararlanılabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 15'inci maddede hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesine yönelik çıkarılan Tebliğin amaç ve kapsam bölümünde, yurt dışında bulunan varlıkların yurda getirilerek milli ekonomiye kazandırılmasından bahsedilmektedir. Ayrıca varlık barışı hükümlerinin yasalaşma sürecinde Meclis genel kurulu ve komisyon görüşmelerin-

de de kaynağı bilinmeyen varlıkların ekonomiye kazandırılmasından bahsedilmektedir. Hal böyle olunca, yurt dışı varlığın önceden ekonomiye kazandırılmamış olması gerektiği düşünülmektedir. Aksi takdirde varlık barışından yararlanılması mümkün olamayacağı değerlendirilmektedir. Çünkü Tebliğin amaç ve kapsam bölümüne konulmuş olan hükümleri, kaynağı bilinmeyen (ekonomide olmayan) paraların yurda getirilerek ekonomiye kazandırılmasını açıklamaktadır.

Bu bağlamda, sosyal medya platformlarında düzenli olarak gelir elde edilen ve kişilerin dilediği gibi tasarrufta bulunabildiği (paranın zaten ekonomiye kazandırılmış olduğu) durumlarda varlık barışından yararlanılamayacağı dolayısıyla kayıt dışı hasılat söz konusu ise cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalınabileceği yönünde bir kanaate varabiliriz.

4- ÖNERİ

Hazine ve Maliye Bakanlığı, KVK Geçici 15. madde kapsamına giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ile bildirim ve beyana esas şekle ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bakanlık bu yetkisini kullanmış olup çıkarmış olduğu (yukarıdaki bölümde de bahsi geçen) Tebliğin "Diğer Hususlar" başlıklı 14. maddesinde; "ilgili kurum ve kuruluşlar, gerçek veya tüzel kişilerin madde hükmü uyarınca yapılacak işlemlere ilişkin taleplerini yerine getirmek zorundadırlar" amir hükmüne yer vermiştir.

Yurt dışı varlıkların bankalara bildirimine ilişkin işlemlerde uygulamada bildirim formları başvuruda bulunacak kişi/mükellef tarafından banka beraberinde götürülmekte ve talebi halinde bu zorunluluk yerine getirilmektedir. Diğer bir ifadeyle bildirim formları bankada hazır bulundurulmamakta olup form ile gelen talebi yerine getirilmektedir.

Bu durumda kişi/mükellef yurt dışından getirdiği parayı bankaya yatırıp (işlem açıklamasında varlık barışı yazdırıp) form ile bildirimde bu-

lunmamışsa banka tarafından paranın yatırılması haricinde söz konusu form ile bildirimde (talepte) bulunulması gerektiği belirtilmemektedir. Bu halde varlık barışı bildirimi yok hükmünde olacaktır. Bu bağlamda çalışmamızın önceki bölümünde yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler ışığında konuya ilişkin bundan sonra çıkarılabilecek varlık barışı düzenlemeleri için önerimiz ise şu şekildedir. Varlık barışı kapsamında çıkarılacak Tebliğin diğer hususlar bölümüne,

“İlgili kurum ve kuruluşlarca, gerçek veya tüzel kişilerin madde hükmü uyarınca yapılacak işlemlerine ilişkin; bildirim formlarının hazır bulundurulması, formun doldurulması ile işlemin hüküm ve sonuç doğuracağına karşı tarafa hatırlatılması, bu bilgilendirme üzerine karşı tarafça talep edilmesi halinde işlemin yerine getirilmesinin zorunlu olduğu” şeklinde bir hüküm eklenmesi uygun olacaktır. Bu itibarla mükellefler nezdinde fayda esasına göre söz edilen sorunun ortadan kalkabileceği yönünde bir kanaate varabiliriz.

Diğer bir husus ise, düzenli olarak yurt dışından (özellikle sosyal medya aracılığıyla) gelir elde eden kişiler için varlık barışı bildiriminin geçerlilik kazanıp kazanmayacağıdır. Yukarıda anlatımlara göre tekraren söylenmiş olacak ama yurt dışından sosyal medya platformlarında düzenli olarak elde edilen gelirlerin, zaten ekonomiye kazandırılmış olduğundan ve Kanun’un amacına ters düşeceğinden ötürü varlık barışı hükümlerinden yararlandırılamayacağı değerlendirilmiştir. Konuya ilişkin vergi idaresi ile kişiler arasındaki yargıya taşınabilecek ihtilafları bertaraf etmek adına bundan sonra çıkarılabilecek varlık barışı düzenlemeleri için iki farklı yol ile öneri sunulacaktır.

Söz edilen önerimize göre birinci yol, ilgili kanun hükmüne “şu kadar ki yurt dışı kaynaklı olup düzenli aralıklarla elde edilen gelirler varlık barışı kapsamında değildir. Nitekim bu gelirler daha önceden ekonomiye katılmış ve kişiler

dilediği gibi tasarrufta bulunmuştur” hususunun eklenmesidir. Bahsedilen önerimize göre ikinci yol ise tam tersi olup ilgili kanun hükmüne “yurt dışı kaynaklı olup düzenli aralıklarla elde edilen gelirler de (bildirim tarihinden önce ekonomiye kazandırılmış olsa dahi) varlık barışına dahildir” ya da “yurt dışı kaynaklı olup düzenli aralıklarla elde edilen kazançların bildirim tarihinden önce ekonomiye kazandırılmış olması varlık barışı hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez” hususunun eklenmesidir.

SONUÇ

Yurt dışında bulunan varlıkların varlık barışı kapsamında bildirimi vergi bağıışıklığı sağlamak-tadır. Bu olanak ile bildirim yapan mükellefler vergi incelemesine ve tarhiyata maruz kalmamaktadır.

Uygulamaya ilişkin hâlihazırdaki durumda bildirimin mahiyetinin anlaşılamaması mükellefin beyan esaslı şekli yükümlülüğünü yerine getirememesine neden olabilecektir. Çalışmamızda yurt dışı varlığın bildirim yapılmaksızın sadece banka ve aracı kuruma yatırılmasının ya da yurda girişinin yapılmasının varlık barışı kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı yönünde bir kanaate varabiliriz. Bu hususa ilişkin ilgili kurum ve kuruluşların varlık barışı hükmü uyarınca yerine getirecekleri işlemlerinde önerimiz üzerine uygulamada yapılacak düzenleme ile sorunun ortadan kalkabileceği değerlendirilmiştir.

Öte yandan başta sosyal medya platformları olmak üzere yurt dışı kaynaklı olup düzenli aralıklarla elde edilen gelirlerin de varlık barışı kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı yönünde bir kanaate varabiliriz. Bu hususa ilişkin de öneri sunularak (sözü edilen gelirlerin varlık barışı kapsamında sayıldığı ya da sayılmadığı hükmüne kanun lafzında yer verilerek) mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ihtilafların giderilebileceği değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak, varlık barışına ilişkin çıkarılacak yasalarda ilgili mevzuat hükümlerinde yapılacak düzenlemeler varlık barışı işlemlerinde karışıklığı neden olunmaması ve mükelleflerin cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 10 Ocak 2023.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Ocak 2023.
- 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hük-

münde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Ocak 2023.

- 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). 12 Ocak 2023.
- Anayasa Mahkemesi. 30.12.2021 tarih. E:2021/17. K:2021/103. sayılı kararı. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 23 Ocak 2023.
- Anayasa Mahkemesi. 30.12.2021 tarih. E:2021/91. K:2021/106. sayılı kararı. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 23 Ocak 2023.