

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA VARLIK BARIŞI VE İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİ KARARI ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

Repatriation of Capital in the Corporate Tax Law and Evaluations on the Relevant Constitutional Court Decision

Fatih SARAÇOĞLU*
Abdullah ÖMERCİOĞLU**

Özet

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 7417 sayılı Kanun ile eklenen geçici madde 15 hükmü yeni bir varlık barışı uygulaması getirmiştir. Bu yolla tanınan vergi avantajı sayesinde yurt dışındaki ve yurt içindeki varlıkların kayıt altına alınarak daha düşük oranlarla vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Söz konusu varlık barışı uygulaması, kademeli vergilendirme öngörmesi ve vergi incelemesi yapılamayacağını hüküm altına alması bakımından daha önceki uygulamalardan ayrılmıştır. Bu düzenlemenin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuştur. İptal talebinde; varlık barışı uygulaması ile kayıt altına alma imkânının mali güç ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırı olduğu, mülkiyet hakkını ihlal ettiği, hukuk devleti ve eşitlik ilkeleriyle de bağdaşmadığı ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi talebi yerinde görmeyerek reddetmiştir.

Çalışmada Kurumlar Vergisi Kanunu'nda geçici madde ile düzenlenen varlık barışı uygulaması ve bu maddeye ilişkin Anayasa Mahkemesi kararı konu edilmiştir. Bu bakımdan öncelikle ilgili varlık barışı uygulaması açıklanmış, özellikleri ortaya konmuştur. Daha sonra da maddenin denetimini yapan Anayasa Mahkemesi kararı, iptal talebinde ileri sürülen gerekçeler ve Anayasa Mahkemesi'nin değerlendirmeleri çerçevesinde incelenmiştir. Sonuç olarak; kararda yapılan değerlendirmeler, daha önce verilen kararlar ve teorik açıklamalar neticesinde kararın çelişki barındırdığı belirlenmiştir.

Anahtar kelimeler: Varlık Barışı, Anayasa, Anayasa Mahkemesi Kararı, Mali Güç, Vergi İlkeleri.

Abstract

The provisional article 15, which was added to the Corporate Tax Law by Law No. 7417, introduced a new repatriation of capital practice. With the tax advantage provided in this way, both foreign and domestic assets were recorded and taxed at lower rates. This repatriation of capital practice differs from previous practices in that it envisages gradual taxation and stipulates that no tax audit can be conducted. An application was made to the Constitutional Court requesting the annulment of this regulation. In the annulment request; It has been claimed that the possibility of registration through the repatriation of capital practice is contrary to the principle of financial power and the principles of fair

> Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

> Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 25.12.2023

> Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 04.04.2024

* Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, fatih.saracoglu@hbv.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-5778-0488>.

** Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi, a.omercioğlu@kku.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-7577-4356>.

and balanced distribution of the tax burden, violates the right to property, and is incompatible with the principles of the rule of law and equality. So the Constitutional Court found the request inappropriate and rejected it.

The subject of the study is the asset reconciliation practice regulated by the temporary article in the Corporate Tax Law and the decision of the Constitutional Court regarding this article. In this regard, first of all, the repatriation of capital application is explained and its features are revealed. Then, the decision of the Constitutional Court, which supervised the article, was examined within the framework of the reasons put forward in the request for annulment and the evaluations of the Constitutional Court. In conclusion; As a result of the evaluations made in the decision, previous decisions and theoretical explanations, it was determined that the decision contained contradictions.

Keywords: Repatriation of Capital, Constitution, Constitutional Court Decision, Financial Power, Tax Principles.

GİRİŞ

Varlık barışı uygulamaları kısmi bir vergi affı mahiyetindedir¹. Nitekim genel olarak varlık barışı uygulamaları ile kayıt dışı kalmış bulunan birtakım değerlerin kanuni defterlere kayıtlarının gerçekleştirilerek iktisadi ve mali sisteme tekrar dâhil edilmesi ve bunlar üzerinden vergi geliri elde edilmesi amaçlanmaktadır². Zaman zaman kayıt dışılığın azaltılması ve bir şekilde sistemin dışında kalan mükellefleri yeniden hukuka uygun davranmaya yönlendirebilmek için bu tür düzenlemelere ihtiyaç duyulabilmektedir.

Vergi affı uygulamaları içinde özellikle vergi barışı veya varlık barışı olarak kabul edilen düzenlemeler ilk olarak 2003 yılında 4811 sayılı “Vergi Barışı Kanunu” ile tanınmıştır³. Son olarak da 7417 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na (KVK) eklenen geçici 15. madde ile 05 Temmuz 2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmek üzere yeni bir varlık barışı uygulaması getirilmiştir. Bu Kanun ile getirilen düzenlemenin daha önce uygulanan varlık barışı örneklerinden farkı ise kademeli vergilendirme ve vergi inceleme uygulamaları açısından ortaya çıkmaktadır.

Özellikle söz konusu farklar çerçevesinde ilgili maddenin 1-12. fıkralarının Anayasa’ya aykırılığı iddia edilmiş ve Anayasa Mahkemesi’ne iptal talebiyle başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise 22 Haziran 2023 tarihinde, belirtilen hükümlerin Anayasa’ya aykırılık içermediklerine ve iptal taleplerinin reddine oybirliğiyle karar vermiştir⁴. Bu durum varlık barışı uygulamasının Anayasa’da yer alan vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi ve Anayasa Mahkemesi’nin dayandığı gerekçelerin incelenmesi ihtiyacını doğurmuştur.

¹ Selami Er, “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme” (*Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 2010, 11-2) 263; Neslihan Çetinkaya Bilgin, “Vergi Affı Uygulamalarının Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunulabilmesi Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması” (*Muhasebe ve Denetim Bakış* 2021, 62) 211.

² Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi” (*Yönetim ve Ekonomi Dergisi* 2007, 14-2) 173.

³ Gamze Yıldız Şeren and Emin Dedebeek, “Yeni Varlık Barışı” (*IAAOJ Social Science* 2013, 1-1) 13.

⁴ AYM, 22.06.2023, E. 2022/110, K. 2023/115.

Bu çalışmada öncelikle 5520 sayılı KVK'nin geçici 15. maddesi ile kabul edilmiş olan varlık barışı hükümleri incelenecektir. Bu çerçevede varlık barışı uygulaması açıklanarak kapsamına, şartlarına ve neticelerine değinilecektir. Daha sonra Anayasa Mahkemesi kararı; iptal talebinin gerekçeleri, mahkemenin değerlendirmeleri ve hüküm kapsamında ele alınacaktır. Sonuç olarak ise Anayasa Mahkemesi'nin daha önce verdiği kararlarındaki görüşleri ile ilişkilendirilerek değerlendirmelerde bulunulacaktır.

I. KVK'NİN GEÇİCİ 15. MADDESİNİN İNCELENMESİ: VARLIK BARIŞI

KVK'nin geçici 15. maddesiyle belirlenen koşulların sağlanması durumunda hem yurt dışında bulunan hem de Türkiye'de kayıt dışı kalmış olan birtakım varlıklara ilişkin vergisel avantajlar tanınmıştır. Bu vergi avantajı uygulamada varlık barışı olarak adlandırılmaktadır.

Maddeye göre gerçek veya tüzel kişilerce, “yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının banka veya aracı kurumlara bildirilmesi” gerekmektedir. Bu varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finans kuruluşlarından alınan ve 05.07.2022 tarihinden itibaren kanuni defterlere kaydedilmiş bulunan kredilerin kapatılmasında da kullanılabilir.

Ayrıca gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerinin sahibi oldukları ve Türkiye'de mevcut olan fakat kanuni defterlere kaydedilmemiş bulunan “para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların” da vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir.

Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, bildirim ya da beyan tarihi itibariyle kanuni defterlere kaydedilecektir. Bu varlıkların, bildirim ya da beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmiş olması şartıyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmadan işletmeden çekilebilmesi de mümkün kılınmıştır.

Vergi sorumlusu sıfatı yüklenen banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilmiş olan varlıklara ilişkin bildirim tarihine göre değişen oranlarla tahsil ettikleri vergileri bağlı oldukları vergi dairesine verecekleri bir beyanname ile ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Bildirim sahibinin bu usulle bildirdiği varlıklarını, Türkiye'ye getirmesinden itibaren en az bir yıl süreyle tutması ve ilgili vergi dairesine başvurması üzerine ise ödediği vergi kendisine iade edilecektir.

Bununla birlikte bildirim sahibi, Türkiye'ye getirdiği ya da kanuni defterlere kaydettiği varlıkları elden çıkarması sebebiyle uğradığı zararları, gelir ya da kurumlar vergisi açısından gider veya indirim olarak gösteremeyecektir. Dolayısıyla mükellefler bu yönde ortaya çıkan zararlardan herhangi bir avantaj sağlayamayacaktır.

KVK'nin geçici 15. maddesiyle varlıklarını yurt dışından getireceklere ve yurt içinde kayıt altına alacak mükelleflere yönelik vergi incelemesi ve tarhiyatı

yapılmayacağı da taahhüt altına alınmıştır. Bu hüküm, söz konusu düzenlemeyi, esas itibariyle daha önce kabul edilen vergi barışı uygulamalarından farklılaştırmaktadır. Bildirimde bulunulmasına rağmen varlıkların üç ay içinde Türkiye'ye getirilmemesi, tarh edilen vergilerin zamanında ödenmemesi ve belirlenen diğer koşullara aykırı hareket edilmesi durumlarında ise vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağına ilişkin olanaktan yararlanılamayacaktır.

A. VARLIK BARIŞI UYGULAMASININ KAPSAMI

Varlık barışının kapsamı KVK'nin geçici 15. maddesinin 1. fıkrasında belirlenmiştir. Buna göre;

- gerçek veya tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile
 - gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar
- varlık barışına konu edilebilmektedir.

B. VARLIKLARIN BİLDİRİMİ VE AKTİFTE VAR OLMA ZAMANI

Gerçek ya da tüzel kişiler, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını 31 Mart 2023 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilmekle yükümlü tutulmuşlardır. Ayrıca bunlar yurt dışında bulunan banka ya da finansal kurumlardan alınan ve 05 Temmuz 2022 tarihinden itibaren kanuni defterlere kaydedilmiş olan kredilerin en geç 31 Mart 2023'e kadar kapatılmasında kullanılabilecektir. Bu durumda, defter kayıtlarından düşülmesi şartıyla, borç ödemesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirme şartı aranmadan KVK'nin geçici 15. maddesi hükümlerinden yararlanılacaktır (KVK geç. m. 15/1-2).

05 Temmuz 2022 tarihi itibariyle kanuni defterlerde kayıtlı bulunan sermaye avansları, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları belirtilen tarihten önce Türkiye'ye getirilerek karşılanmış olması durumunda, ilgili avansların en geç 31 Mart 2023'e kadar defter kayıtlarından düşülmesi şartıyla KVK'nin geçici 15. maddesi hükümlerinden yararlanılacaktır (KVK geç. m. 15/3).

Gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları kanuni defter kayıtlarında bulunmayan Türkiye'deki para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar 31 Mart 2023'e kadar vergi dairelerine beyan edilecektir (KVK geç. m. 15/4).

KVK'nin geçici 15. maddesinin yukarıda açıklanan 1. ve 4. fıkraları kapsamındaki varlıklar Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre defter tutmakla yükümlü mükelleflerce bildirim ya da beyan tarihi itibariyle kanuni defterlere kaydedilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydedecekleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açmak zorundadır. Bu fon hesabının çekilebilmesi, sermayeye ilave dışında başka bir amaç için kullanılabilmesi için bildirim ya da beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmesi gerekmektedir. Bu fon hesabı işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmemektedir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek kazanç defteri tutanlar, bu kıymetleri defterlerinde ayrıca göstermek zorunda tutulmuştur. İlgili varlıklar dönem kazancının tespitine dahil edilmemekte ve ancak bildirim ya da beyan tarihinden itibaren iki yıl geçtikten sonra vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabılır kazancın belirlenmesinde dikkate alınmadan işletmeden çekilebilmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar, KVK'nin geçici 15. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen diğer şartlar aranmaksızın madde hükümlerinden yararlanabilirler. Ancak bunların beyanname verme yükümlülükleri devam etmektedir. Taşınmazlar haricindeki varlıkların en geç beyan tarihi itibarıyla banka ya da aracı kurumlara yatırılmak suretiyle belgelendirilmesi gerekmektedir.

KVK'nin geçici 15. maddesinin 4. fıkrası kapsamında beyan edilmek suretiyle işletme kayıtlarına geçirilecek taşınmazların işletmeye devrine ilişkin tapuda yapılacak işlemlerden, Harçlar Kanunu'na göre harç alınmamaktadır. Nitekim bu tür taşınmazların işletmeye devredilmesi Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 80. madde kapsamındaki elden çıkarmadan sayılmamaktadır (KVK geç. m. 15/5).

C. VARLIK BARIŞINDA VERGİ UYGULAMASI

Varlık barışı uygulamasında yurt içi varlıklar için tek oran uygulanması söz konusu iken; yurt dışından getirilen varlıklar için, getirilme süresi dikkate alınarak farklı oranlara yer verilmiştir. Buna göre banka ve aracı kurumlar, yurt dışından getirilen varlıkların bildiriminde varlığın değeri üzerinden;

- 30 Eylül 2022 tarihine kadar yapılanlar için % 1,
- 1 Ekim ile 31 Aralık (dâhil) 2022 tarihleri arasında yapılanlar için % 2 ve
- 31 Mart 2023 tarihine kadar yapılanlar için % 3

oranında vergiyi peşin olarak tahsil edeceklerdir. Daha sonra bu vergileri, varlık sahibinin bildirimini takip eden ayın 15. günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine bir beyanname ile beyan edecek ve aynı sürede ödeyeceklerdir. Bu halde banka ve aracı kurumlar vergi sorumlusu sıfatına sahip olmaktadır.

Ancak bildirilen varlıkların Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara transfer edilmesi ya da yurt dışından getirilerek bu hesaplara yatırılması durumunda, yatırma tarihinden itibaren en az bir yıl hesapta tutulması şartıyla vergi oranı % 0 olarak uygulanacaktır. Bu halde, banka ve aracı kurumlar tarafından yukarıda belirtilen oranlara göre tahsil edilen ve vergi dairesine ödenen vergiler, bildirim sahibinin başvurusu üzerine iade edilecektir (KVK geç. m. 15/6).

Başvurunun ilgili vergi dairesine yapılması gerekmektedir.

- Yurt içinde olup da kanuni defterlere kayıtlı olmayan varlıklar açısından ise vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 3 oranında vergi tarh edilecektir. Bu verginin ödemesi tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar olarak belirlenmiştir (KVK geç. m. 15/7).

KVK'nin geçici 15. maddesinin 6. ve 7. fıkrasına göre ödenen bu vergiler, hiçbir durumda gider olarak kabul edilmemekte ve başka bir vergiden de mahsup edilememektedir.

D. VARLIK BARIŞINDA AMORTİSMAN UYGULAMASI VE GİDER KABUL EDİLMEME

VUK'un amortismanlara ilişkin hükümleri varlık barışı kapsamında bildirilen ve beyan edilen varlıklarla ilgili olarak uygulanmamaktadır. Bu kapsamda varlıkların elden çıkarılması sebebiyle ortaya çıkan zararlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından gider ya da indirim olarak kabul edilmemektedir (KVK geç. m. 15/8).

E. VARLIK BARIŞI UYGULAMASINDA VERGİ İNCELEMESİ VE TARHİYAT

Varlık barışına konu edilerek bildirilen ya da beyan edilen varlıklara denk gelen tutarlar herhangi bir tarhiyata konu edilmemekte ve hakkında vergi incelemesi de yapılmamaktadır. Bu husus öğretilerde “nereden buldunsa buldun” dönemi olduğu yönünde eleştirilmektedir⁵. Ek olarak, farklı bir sebeple daha önce başlamış olan bir vergi incelemesi ve takdir komisyonu kararları sonucuna göre tespit edilen matrah farkının varlık barışına konu edilen değerler sebebiyle meydana çıktığı tespit edilirse, varlık tutarının matrah farkına eşit veya ondan daha fazla olduğu durumlarda ek tarhiyat yapılamamaktadır.

Tespit edilen matrah farkının, bildirilen ya da beyan edilen varlıklar sebebiyle oluştuğunun belirlenmesine karşın ilgili varlık tutarlarından büyük olması durumunda ise sadece aradaki tutar farkı üzerinden vergi tarhiyatı yapılmaktadır. Vergi incelemesi ya da takdir komisyonu kararlarına göre bildirim ya da beyana konu edilen varlıklar haricindeki başka bir sebeple matrah farkı bulunması halinde, bu maddeye göre bildirilen ya da beyan edilen tutarlar üzerinden, herhangi bir mahsup işlemi yapılmaksızın doğrudan tarhiyat yapılmaktadır (KVK geç. m. 15/9).

F. VARLIK BARIŞI UYGULAMASINDAN YARARLANILAMAMASI

Varlık barışı kapsamında KVK'nin geçici 15. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bildirilmesine rağmen ilgili varlıklar,

- bildirim tarihinden itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmezse,
- Türkiye'deki banka veya aracı kurumlardan açılan bir hesaba aktarılmazsa,

⁵ Fatih Saraçoğlu, “Nereden Buldundan Nereden Buldunsa Bulduna... ve Vergi Kaskosu” (*Vergi Sorunları Dergisi* 2023, 416) 18.

- bildirilen ya da beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilecek vergiler zamanında ödenmezse ve
- KVK'nin geçici 15. maddesinde yer alan diğer şartların ihlal edilirse hallerinde KVK'nin geçici 15. maddesinin 9. fıkrasındaki yukarıda açıklanan vergi incelemesi yapılmayacağına dair hükümden yararlanılamamaktadır.

Ayrıca vergi incelemesine başlandıktan ya da takdir komisyonuna sevk edildikten sonra yapılan bildirim ve beyanlar sebebiyle ilgili inceleme ya da takdir komisyonu kararlarına göre yapılacak tarhiyatlar için de belirtilen 9. fıkra hükmü uygulanmamaktadır. Tahakkuk eden vergi vadesinde ödenmediği durumda vergi aslı ve gecikme zammı 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilecektir. Tahsil işlemi yapılmış vergiler red ve iade edilmemektedir (KVK geç. m. 15/10).

G. VARLIK BARIŞI UYGULAMASINDA DÜZELTME İLE USUL VE ESASLARI BELİRLEME

Varlık barışı uygulamasında düzeltme yapılabilmesi için bildirim ve beyan süresinin sona ermemiş olması gerekmektedir (KVK geç. m. 15/11).

Uygulamanın konusunu oluşturan varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve bildiri mi üzerine işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bu bildirim ve beyanların tabi olacakları esas ve şekilleri, varlık barışının uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeleri ile iade işlemlerini ve uygulamaları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır (KVK geç. m. 15/12).

7417 sayılı Kanun ile KVK'nin 10. maddesinin 1. fıkrasının (1) bendinde yapılan değişiklik hükmü, 05 Temmuz 2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan ya da ilk defa kurulan şirketler açısından 2022 yılı hesap dönemi dâhil olmak üzere 5 hesap dönemi için uygulanmaktadır (KVK geç. m. 15/13).

II. KVK GEÇİCİ 15. MADDESİNİN İPTALİ TALEBİYLE AÇILAN DAVAYA İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

KVK'nin geçici 15. maddesinin iptali istemiyle yeter sayıdaki Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri tarafından Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulmuştur. Bu kısımda iptal talebinin gerekçesi, Anayasa'ya aykırılık sorunu ve Anayasa Mahkemesi kararı üzerinde durulacaktır.

A. İPTAL TALEBİNİN GEREKÇESİ

7417 sayılı Kanun'un 50. maddesiyle KVK'ye eklenen 15. maddenin 1-12. fıkralarının iptali talebiyle açılan dava, söz konusu maddenin Anayasa'nın 2., 10., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu iddialarına dayanmaktadır. Bu açıdan dava dilekçesinde değinilen talepler aşağıdaki gibidir.

- *Yurt içi ve yurt dışında kayıt dışı menkul varlığı olan gerçek ve tüzel kişilerin bu varlıklarını belirli bir tarihe kadar beyan ederek kayıt altına alma imkânının sağlandığı,*

- ancak varlıklarını süresinde beyan eden mükellefler tarafından daha yüksek oranda vergi ödenirken kuralların öngördüğü imkandan yararlanmak suretiyle varlıklarını beyan eden mükelleflerin bu varlıklarını cüzi miktarda vergi ödemek suretiyle kayıt altına alılabilmelerinin mümkün kılındığı,
- bu durumun verginin mali güce göre belirlenmesi ile
- vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık oluşturduğu,
- mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurduğu,
- hukuk devleti ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmadığı.

Anayasa Mahkemesi, dava konusu kuralları belirtilen Anayasal hükümlerin yanı sıra Anayasa'nın yasama yetkisini düzenleyen 7. maddesi yönünden de incelemiştir.

B. ANAYASA'YA AYKIRILIK SORUNU

Anayasa Mahkemesi, 7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen geçici 15. maddesi Anayasa'nın 2., 7., 10., 13., 35. ve 73. maddeleri çerçevesinde vergilemenin amaçları, mali güce göre vergilendirme ve vergilemede genellik, eşitlik ve kanunilik ilkeleri bakımından incelemiş; Anayasa'nın 2., 7., 10. ve 73. maddelerine aykırılık görmemiş; 13. ve 35. maddeleriyle de ilgisi olmadığına hükmetmiştir.

Bu kısımda Anayasa Mahkemesi kararı katıldığımız ve katılmadığımız yönleriyle ele alınacaktır.

1. Mali Güce Göre Vergilendirme Bakımından

7417 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde; “ülkemizdeki ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde bazı güncellemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmakta olduğu, bu çerçevede hazırlanan Teklifte, mükelleflerin gönüllü uyumunu gözeten, vergi güvenliğini güçlendiren, kayıt dışılıkla mücadeleye katkı sağlayan, idarenin etkin ve hızlı karar almasını sağlayan değişikliklerin öngörüldüğü” vurgulanmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin kararında da öncelikle 7417 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen genel gerekçesine atıfta bulunulmuş; ardından KVK'nin geçici 15. maddesine eklenen kuralların bahsedilen hedefleri gerçekleştirmek maksadıyla tedbir mahiyetiyle ihdas edildiği ifade edilmiştir. Bu kapsamda getirilen düzenlemelerle yurt dışında bulunan altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Türkiye'ye getirilerek milli ekonomiye kazandırılması amaçlanmış ve bu yolla ekonomi canlandırılmaya çalışılmıştır. Ek olarak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları ve Türkiye'de bulunan fakat işletme kayıtlarına alınmamış olan kıymetlerin ve taşınmazların kanuni defterlere işlenerek kayıt altına alınması ve bu yolla işletme bünyelerinin güçlendirilmesi de amaçlanmıştır.

Ardından hem yurt dışında mevcut olan hem de yurt içinde olup kayıt dışı bırakılan varlıkların, gerçek sahipleri araştırılmadan doğrudan bildirenler adına kayda geçirileceği vurgulanmıştır. Ayrıca varlık barışı uygulaması ile bildirilen varlıkların dönem kazancının tespiti için dikkate alınmayacak olmasının ve işletmeden çekilme kolaylığı tanınmasının vergi bağıışıklığı sağlayacağı yönünde tespitlerde bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin bu değerlendirmesi karşısında, kayıt dışı varlıkların gerçek sahiplerinin araştırılmamasının önemsiz görülmesine katılmamaktayız. Nitekim mali güç açısından önemli olan, varlıkların gerçek sahiplerinin diğer mükelleflerin ödediği oranlarda vergi ödemesinin sağlanmasıdır⁶. Vergi oranlarının mali güç ilkesi gözetilerek ve mükelleflerin mali güçleri ile bağlantılı olarak belirlenmesi; bir kısım mükellefin eylemli olarak vergi dışında kalmasına yol açacak uygulamalardan sakınılması gerekmektedir⁷. Diğer mükellefler yüksek oranda vergi öderken, bu kişilerin çok az miktarlarda vergi ödeyerek varlıklarını kayıt altına aldırılmalarının mümkün olması temel vergileme ilkeleriyle de uyumlu görülmemektedir. Bu durum verginin mali güce göre alınması ilkesiyle çelişmektedir. Nitekim vergilerin mükelleflerin iktisadi ve şahsi durumlarına göre alınması, mali güce göre vergilendirmenin gereğidir⁸.

İncelediğimiz Anayasa Mahkemesi kararında da daha önce verilmiş bir karara⁹ atıfta bulunularak “*Anayasa'nın 73. maddesine göre herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu; verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesinin amaçlandığı; vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerinin göz önünde bulundurulması gerektiği*” belirtilmiştir.

Dolayısıyla varlık barışı kapsamında bildirilen varlıkların cüzi miktarda vergi ödenerek kayıt altına aldırılabilmesi, verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkelerine aykırıdır. Bu nedenle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi imkânını ortadan kaldırmaktadır. Nitekim vergi affı ve varlık barışı beklentisi mükelleflerin vergiye uyumunu erteleyebilmekte ve dürüst mükelleflerin uyumunu da adaletsizlik duygusu ile azaltabilmektedir¹⁰.

2. Vergilemenin Amaçları ve Vergilemede Genellik İlkesi Bakımından

Anayasa Mahkemesi kararında 7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen geçici 15. maddenin vergilemenin mali amacı açısından da ele alındığı görülmektedir. Bu

⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (11th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2020) 24.

⁷ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku* (Filiz Kitabevi 1989) 31.

⁸ Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç* (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2010) 2.

⁹ AYM, 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28.

¹⁰ Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)” (*Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi* 2006, VIII -1) 61.

açıdan Anayasa Mahkemesi kararında şu hususlara dikkat çekilmektedir; “Ekonomik süreçte meydana gelen kimi değişiklikler yeni bir verginin konulmasını veya mevcut vergilerin kaldırılmasını ya da oranlarının azaltılıp artırılmasını gerektirebileceği gibi verginin mali amacından taviz verilmesine de neden olunabilir.”

“Kurallarla söz konusu varlıkların Türkiye'ye getirilmesi veya kayıt altına alınmasını teşvik etmek amacıyla bu varlıklar hakkında hiçbir surette vergi incelemesinin ve vergi tarhiyatının yapılmayacağını öngörülmesi suretiyle bildirilen varlıkların mali gücü göstermelerine karşın verginin mali amacından taviz verilerek anılan amaçların gerçekleştirilmesinin aracı olarak kullanılması söz konusudur. Özellikle son yıllarda küresel alanda yaşanan ekonomik daralmanın oluşturduğu olumsuzlukların giderilmesi ve ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından önemi de gözetildiğinde bu varlıkların milli ekonomiye kazandırılması ve kayıtlı hale getirilmelerinde kamu yararının bulunmadığı söylenemez.”

Buradan anlaşılan Anayasa Mahkemesi, bildirilen varlıkların vergi incelemesine tabi tutulmamasını verginin mali amacından bir taviz olarak görmekle birlikte, bunların kayıt altına alınabilmesi ve varlıkların milli ekonomiye kazandırılması amacının gerçekleşmesini ekonomik program hedefleri doğrultusunda kamu yararına uygun bulmaktadır. Dolayısıyla verginin mali amacından taviz verilmesine karşın gelir elde edilmesinin vergisel düzenin bozulmasına tercih edildiği görülmektedir. Oysaki verginin mali amacı gereğince kayıt dışılığın giderilmesi, mali gücün tam olarak ortaya konması ve ihlallerin tespit edilmesi ile hem daha fazla vergi geliri elde edilebilmekte hem de vergisel düzen sağlanmış olmaktadır. Burada adeta kayıt dışı varlıkların denetim yetersizliği gibi birtakım sebeplerle ortaya çıkartılamamış olması yüzünden elde edilemeyen gelirin bir vergi avantajı sağlanarak yasal hale getirilmesine imkân tanınması kamu yararı olarak sunulmaktadır. Hâlbuki kamu yararı genel, nesnel, makul ve adil olmalı, toplumun faydasına yönelmelidir¹¹.

Kararda vergide genellik ilkesi, mali gücü olan herkesin hiçbir ayrıma tabi tutulmadan vergi yüküne katılması ve vergi ödemesi olarak ifade edilmiştir. Bu ilkenin amacının sosyal sınıfı önem taşımaksızın herkesin elde ettikleri gelir, servet veya harcamalar üzerinden vergi vermesinin sağlanması olduğu da belirtilmektedir. Dahası Anayasa Mahkemesi tarafından daha önce verilmiş bir karara¹² atıfta bulunularak vergilendirmede eşitlik ilkesi uyarınca belirli kişi ya da grupların dil, din, ırk, cinsiyet gibi sebeplerle vergi dışı bırakılmayacağı ifade edilmektedir. Bununla birlikte bazı kişiler ya da gelirlerin vergi dışında bırakılmasının ancak mali politikalar, sosyal, iktisadi ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlere dayandırılabileceği belirtilmiştir. Bu durum vergilerin kamu hizmetlerinin karşılığı olarak

¹¹ Fatih Saraçoğlu, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı* (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2014) 36-40.

¹² AYM, 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28.

toplanmasına yönelik mali amacının yanında sosyal ve ekonomik amaçlarla toplanmasının da mümkün olmasından kaynaklanmaktadır¹³. Bu açıdan vergiler bir maliye politikası aracıdır¹⁴. Özellikle ülke ekonomisini olumsuz yönde etkileyen ve ekonomik daralmaya sebep olan hususların ortaya çıktığı dönemlerde bu sorunların telafisi ve istihdam düzeyinin korunması için vergi indirim, istisna ve muafiyetlerinden yararlanılmakta olduğuna dikkat çekilmektedir.

Kararda isabetle üzerinde durulduğu üzere gerçekten de verginin mali amacı yanında mali olmayan amaçları da bulunmaktadır¹⁵. Maliye politikasının gerekleri doğrultusunda mali olmayan amaçları gerçekleştirebilmek bakımından vergi indirim, istisna ve muafiyetlerinden yararlanılabilir¹⁶. Bu gibi uygulamalar genellikle ilkesine aykırı gibi düşünülebilecek olmakla birlikte mali gücün tam ve doğru biçimde kavranabilmesi bakımından zorunluluk arz edebilmektedir. Ancak 7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen hükümler doğrudan genellik ilkesine aykırılık oluşturmakta; mali gücün tam ve doğru biçimde kavranmasına da engel olmaktadır. Nitekim söz konusu hükümlerden faydalanan mükellefler korunma ya da teşvik edilme ihtiyacı duyulanlar arasında kabul edilemeyecek bulunan kayıt dışı varlık sahiplerinden oluşmaktadır.

3. Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılmaması ile Vergilemede Eşitlik İlkesi Bakımından

7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen düzenlemeler kapsamında ilgili varlıklar için vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı hükme bağlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararında da bu husus belirtildikten sonra, vergi kanunları dışındaki mevzuat hükümlerinin bu varlıklar açısından uygulanabilir olmaya devam edeceği belirtilmektedir. Bu çerçevede bildirilen varlıklar gerekli incelemelere tabi tutulabilecek ve gerektiğinde yaptırım uygulanabilecektir. Dolayısıyla kuraların suç gelirlerinin aklanmasında kullanılamayacağı vurgulanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararında ayrıca 7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen kurallarla “*bildirilen varlıkların vergiden bağışık tutulmasıyla uyumlu olarak bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararların gider veya indirim olarak gözetilemeyeceği hüküm altına alınmak suretiyle bildirilen varlıkların mükelleflerin vergilendirilmeleriyle bağlantısının kesilmiş, lehe ve aleyhe etki etmesinin önlenmiş olduğu; böylece söz konusu varlıkların satılması halinde ortaya çıkabilecek zararların vergilendirmede göz önünde bulundurulup bulundurulamayacağına ilişkin tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığının anlaşılakta olduğu*” belirtilmektedir.

¹³ Yücel Uyanık and others, *Gelir Dağılımında Gelişmeler ve Vergi Politikası* (1st edn, Gazi Kitabevi 2015) 53.

¹⁴ Abuzer Pınar, *Maliye Politikası* (Naturel Yayınları 2006) 39.

¹⁵ Yakup Karabacak, “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği” (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası 2012, 62-2) 224.

¹⁶ Fatih Saraçoğlu, *Vergi Teorisi Politikası ve Türkiye Uygulamaları* (1st edn, Gazi Kitabevi 2022) 20.

Ardından Anayasa'nın kanun önünde eşitliği düzenleyen 10. maddesine yer verilmiştir¹⁷. Buradan hareketle yine başka bir Anayasa Mahkemesi kararına atıfta bulunularak¹⁸ Anayasa'nın anılan maddesinde belirtilen kanun önünde eşitlik ilkesinin hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu olduğu, bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörüldüğü belirtilmektedir. Devamında “*eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez*” ifadelerine yer verilmiştir.

Kararda eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetimi ve ölçülülük ilkesi konusunda da başka bir Anayasa Mahkemesi kararına atıfta bulunularak¹⁹ aşağıdaki açıklamalara yer verilmektedir. “*Eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamele yapılıp yapılmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Yapılacak bu belirlemenin ardından ise farklı muamelelerin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususları irdelenmelidir. Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Diğer bir ifadeyle bu ilke, farklı muamelelerin öngörülen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir*”.

Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere, 7417 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerle yurt dışındaki varlıkların ya da yurt içinde olup da kayıt dışı bırakılmış olan varlıkların gerçek sahiplerinin belirlenmesi konusunda herhangi bir araştırma yapılmaması ve herkesin bu hükümlerden faydalanabilmesi mümkün kılınmıştır. Dolayısıyla yurt dışında veya yurt içinde bulunan ilgili varlıklara sahip olmak açısından aynı durumda olan herkes eşit şekilde bu imkândan faydalanma

¹⁷ Anayasanın “*Kanun Önünde Eşitlik*” başlıklı 10. maddesi aşağıdaki gibidir.
Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.
Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.
Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.
Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.
Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

¹⁸ AYM, 24.03.2022, E. 2021/129, K. 2022/33.

¹⁹ AYM, 29.04.2021, E. 2021/1, K. 2021/32.

hakkına sahip olduğu düşünülebilir. Ayrıca yurt dışında ve yurt içinde kayıt dışı menkul varlığı olan ve bu varlıklarını söz konusu maddeden faydalanarak beyan ile kayıt altına aldırarak kişilerle madde yürürlüğe girmeden önce varlıklarını beyan eden ve bunlara ilişkin vergi yükümlülüklerini tamamlamış olan kişilerin farklı hukuki konumlarda olacakları da düşünülebilir. Bu sebeplerle de kuralların eşitlik ilkesine aykırı olmadığı ifade edilebilir.

Ancak eşitlik ilkesi yönünden yapılacak bir denetim, varlık barışından yararlanarak bildirimde bulunan mükellefler ile varlıkları zaten kayıt altında olan mükellefler arasında bu varlıkların değeri anlamında bir benzerlik olduğunu gösterecektir. Öte yandan bu kişilerin vergi incelemelerine tabi tutulabilmeleri açısından da bir farklılık olmamalıdır. Dolayısıyla varlık barışı kapsamında bildirimde bulunan mükelleflere düşük vergi oranları uygulanarak benzer durumdaki diğer mükelleflerle aralarında farklılık gözetildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca yine varlık barışından faydalananlarla faydalanmayan diğer mükellefler arasında vergi incelemesi açısından da bir farklılık oluşturulduğu açıktır. Burada önemli olan; farklı işlemlerin nesnel ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığıdır²⁰.

Varlık barışından yararlanılarak bildirilen varlıklar açısından farklı vergi oranı uygulanması ve vergi incelemesi yapılmaması, bu varlıkların;

- Türkiye'ye getirilmesi,
- kayıt altına alınmasının teşvik edilmesi,
- milli ekonomiye kazandırılması ve
- kayıtlı hale getirilmesi temellerine dayandırılmaktadır.

Bu gerekçelerin nesnel ve makul bir temel oluşturmadığı görülmektedir. Zira nesnel ya da objektif olmak; öznel olmanın karşıtıdır²¹. Nesnel olmak, gerçeğe varmak amacıyla, taraf tutmadan inceleme yapılması ve hüküm verilmesidir. Bireyin kişisel görüşünden bağımsız olmayı gerektirmektedir. Makul olmak ise, aklın benimseyebileceği, aklın kabul edebileceği, akla uygun nitelikte olmalıdır. Aşırı olmayan, uygun ve elverişli olmalıdır. Makul olmak akıllıca iş görmek ve davranmaktır.

Ölçülülük ilkesi de amaç ile araç arasında hakkaniyete uygun bir denge olmasını, farklı işlemlerin ulaşılacak istenen objektif amaç ile orantılı olmasını gerektirmektedir²². Ancak varlık barışından yararlanılarak bildirilen varlıklar açısından çok düşük (% 1, 2 veya 3) farklı vergi oranı uygulanması ve vergi incelemesi yapılmaması, öngörülen objektif amaç ile muamelenin orantılı olmadığını göstermektedir.

²⁰ Mustafa Erkan Üyümez, *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilendirmede Eşitlik İlkesi* (1st edn, Anadolu Üniversitesi Yayınları 2010) 40-41.

²¹ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası* (Der Yayınları 1987) 217.

²² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (25th edn, Turhan Kitabevi 2016) 57-58.

Ayrıca yurt dışında ve yurt içinde kayıt dışı menkul varlığı olan ve bunları varlık barışı hükümlerinden yararlanarak beyan edip kayıt altına aldıkları ile madde yürürlüğe girmeden önce varlıklarını beyan edip bunlara ilişkin vergi ödevlerini tamamlamış olanların aynı hukuki durumda olmadığı düşünülebilir. Ancak bu düşünce biçimi, ilk gruptakilerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemiş olmalarına rağmen, pozitif ayrımcılığa tabi tutulduğuna, ikinci gruptakilerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmiş olmalarına rağmen cezalandırıldığına işaret etmektedir. Dolayısıyla kuralların eşitlik ilkesine aykırı olduğu sonucuna açık bir biçimde ulaşılmaktadır.

4. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Tanınan Yetki ve Vergilemede Kanunilik İlkesi Bakımından

7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen geçici 15. maddenin 12. fıkrasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler de Anayasa Mahkemesi'nde açılan davanın konusu kapsamında ele alınmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir. Bu madde, mali yükümlülüklerin sadece kanun ile konulabileceğini, kanunun hiçbir suretle bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağını ifade etmektedir²³. Bu çerçevede vergilemede, vergiyi doğuran olay, vergilerin matrah ve oranları, yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi birtakım ana unsurlarının kanunlarla belli edilmiş olması gerekmektedir²⁴.

Ancak her konunun tüm yönleriyle ve detaylarıyla kanunlarda düzenlenmesi pratik açıdan mümkün değildir. Bu sebeple kanunda konunun çerçevesinin çizilmesi ve belirlenen sınırları aşmamak kaydıyla uygulamaya dair konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı mahiyette idari işlemde bulunma yetkisi verilebilir²⁵. Bu yetki devri ile daha hızlı düzenleme yapma imkânı tanınmakta ve günün ihtiyaçları çerçevesinde kanuni sınırlar dâhilinde hareket edilmesi mümkün olmaktadır.

Söz konusu maddede, yurt dışındaki varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve yurt içindeki varlıkların da kayıt altına alınması yoluyla faydalanılacak vergi bağışıklığının şartları ve süresi belirlenmiştir. Dava konusu 12. fıkrayla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki; varlık barışı kapsamındaki varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve bildirim ile işletmeye dâhil edilmelerine dair esasları, bildirim değerinin tespiti, bildirim şekli, içerik ve ekleri ile nereye yapılacağını, uygulamada kullanılacak bilgi ve belgeler ile diğer usul ve esasları belirlemeyi kapsamaktadır. Dolayısıyla 12. fıkra ile öngörülen yetkinin, vergi bağışıklığının temel unsurlarını

²³ Ersan Öz, *Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi* (Gazi Kitabevi 2004) 84.

²⁴ Akif Erginay, *Vergi Hukuku* (5th edn, Sevinç Matbaası 1976) 30.

²⁵ Gülsen Güneş, *Vergilerin Yasallığı İlkesi* (3rd edn, On İki Levha Yayıncılık 2011) 134.

ilgilendirmeyen teknik ve teferruata ilişkin yetkiler olduğu görülmektedir. Bu bakımdan vergi bağışıklığının temel unsurlarının kanunla düzenlenmesinin ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkinin sınırlarının açıklanan şekilde çizilmiş olmasının verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmadığı sonucuna varılmıştır.

Ancak asıl olan 7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen geçici 15. maddenin ilk 11 fıkrasıdır. Yukarıda açıklandığı üzere belirtilen hükümlerin vergilemenin amaçları, mali güce göre vergilendirme ve vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri bakımından Anayasa'nın 2., 7., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu 11 fıkranın iptali halinde 12. fıkradan söz etmeye gerek de kalmamaktadır.

Son olarak 7417 sayılı Kanun ile KVK'ye eklenen geçici 15. madde davaya konu edilirken Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırılık iddiasında da bulunulmuştur. Ancak Anayasa'nın "*Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması*" başlıklı 13. maddesi ile "*temel hak ve hürriyetlerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği; bu sınırlamaların, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı*" hükmüne bağlanmıştır. "*Mülkiyet Hakkı*" başlıklı 35. maddesinde ise; mülkiyet ve miras haklarının herkese tanındığı, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır²⁶. Devamında ise mülkiyet hakkının kullanılmasının toplumun menfaatine aykırı olamayacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'nin kararında da belirtildiği üzere, 7417 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemelerin Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

SONUÇ

KVK'ye 7417 sayılı Kanun ile eklenen geçici 15. madde, kayıt dışı kalmış olan varlıkların beyan üzerine düşük oranda vergilendirmeye tabi tutularak kayıt altına alınmasına olanak tanımıştır. Bu hüküm 05.07.2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve 31.3.2023 tarihine kadar uygulanmıştır.

Varlık barışı olarak da adlandırılan bu uygulama ile hem yurt dışında bulunan hem de yurt içinde mevcut olan fakat kayıt işlemi yapılmamış olan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile yurt içi taşınmazların kaydedilmesi sağlanmıştır. Bu uygulamanın daha önce de benzerleri kabul edilmiş olmakla birlikte kademeli vergilendirme öngörmesi ve vergi incelemesine tabi tutulmaması açısından farklılaşmıştır.

Bu varlık barışı uygulamasına karşı Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası açılmıştır. İptal talebi genel itibarıyla; verginin mali güce göre belirlenmesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine aykırılık oluşturduğu, mülkiyet

²⁶ Saraçoğlu, (n 11) 38.

hakkını ihlal ettiği, hukuk devleti ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmadığı iddialarına dayanmıştır. Bu vesileyle de Anayasa'nın 2., 10., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi 22.6.2023 tarihli kararında, iddiaları yerinde görmeyerek iptal talebini oybirliği ile reddetmiştir. Kararda iddialarla bağlantılı olarak yapılan değerlendirmelerde mali güç ilkesine, verginin amaçları ve vergilemede genellik ilkesine vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması ile vergilemede eşitlik ilkesine, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ile vergilemede kanunilik ilkesine değinilmiştir.

Kararda genel olarak değinilen ilke ve uygulamalar kısaca açıklanmış ancak varılan netice ve hüküm ile ilişkilendirmelerinde tutarlılık görülmemiştir. Bu bakımdan sağlanan vergi avantajı ile bildirilen varlıkların çok düşük oranlarla vergilendirilerek kayıt altına alınmasının, verginin mali güce göre alınması ve vergilerin genelliği ilkelerine aykırılık oluşturduğu değerlendirilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi kararında kayıt dışı varlıkların gerçek sahiplerinin araştırılmasına ihtiyaç olmadığı yönünde yapılan değerlendirme, mali güç ilkesinin özünü oluşturan ve kişiden kişiye değişen iktisadi ve şahsi durumlarının göz önünde bulundurularak vergilendirme yapılması esasını işlevsiz hale getirmiştir. Mali güç ilkesinin göz ardı edilmesi aynı zamanda vergilendirmede eşitlik ve adaletin sağlanmasına da olumsuz etki gösterecektir. Benzer şekilde bildirilen varlıkların vergi incelemesine tabi tutulmamasının da hem vergisel düzeni bozarak ve bu sebeple kamu düzenini ihlal ettiği hem de açıkça eşitlik ilkesine aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararında belirtildiği üzere verginin mali olmayan amaçlarının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Verginin mali olmayan amaçları, iktisadi ve sosyal gelişme sağlanması amacıyla birtakım vergisel avantajlar tanıyarak esasında mali gücün tam ve doğru bir biçimde ortaya konmasına hizmet etmektedir. Bu bakımdan vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemiş olan mükelleflere verginin mali olmayan amaçlarını gerçekleştirebilmek amacıyla tanınan indirim, istisna ve muafiyet gibi araçlarının uygulanması hem genellik ilkesine aykırıdır hem de bu amaçların hedeflerinden sapma oluşturmaktadır. Ek olarak varlık barışından faydalanılarak bildirilen varlıklar açısından çok düşük vergi oranları uygulanmasının da orantılılık ilkesi ile bağdaşmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Nihayetinde varlık barışı olarak sunulan mali af uygulamaları özü itibariyle vergiye uyum gösteren mükelleflerin aleyhine sonuçlar meydana getirmekte ve vergisel düzeni temelden sarsmaktadır. Kısa vadede kamu gelirlerinde artışa ve zaten kayıt dışı kalmış olan bazı varlıkların tekrar kayıt altına alınmasına imkân verse de bu tür uygulamalarının artmasıyla mükelleflerin vergi sistemine ve vergilemeye bakış açılarını olumsuz etkileyerek kayıt dışına çıkışı artırma potansiyeli taşımaktadır. Bu bakımdan varlık barışı uygulamalarının ancak istisnai ve olağanüstü dönemlerle sınırlı tutulması, mükellefler açısından bir beklenti haline getirilmemesi büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Budak T, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç* (1st edn, On İki Levha Yayıncılık 2010)
- Çetin G, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi” (*Yönetim ve Ekonomi Dergisi* 2007, 14-2) 171-187
- Çetinkaya Bilgin N, “Vergi Affı Uygulamalarının Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunulabilmesi Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması” (*Muhasebe ve Denetim Bakış* 2021, 62) 207-222
- Er S, “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme” (*Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 2010, 11-2) 261-278
- Erginay A, *Vergi Hukuku* (5th edn, Sevinç Matbaası 1976)
- Güneş G, *Verginin Yasallığı İlkesi* (3rd edn, On İki Levha Yayıncılık 2011)
- Kaneti S, *Vergi Hukuku* (Filiz Kitabevi 1989)
- Karabacak Y, “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği” (*İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası* 2012, 62-2) 223-252
- Öncel M, Kumrulu A and Çağan N, *Vergi Hukuku* (25th edn, Turhan Kitabevi 2016)
- Öz E, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi* (Gazi Kitabevi 2004)
- Pınar A, *Maliye Politikası* (Naturel Yayınları 2006)
- Saraçoğlu F, “Nereden Buldundan Nereden Buldunsa Bulduna... ve Vergi Kaskosu” (*Vergi Sorunları Dergisi* 2023, 416) 13-21
- Saraçoğlu F, *Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı* (1st edn, Seçkin Yayıncılık 2014)
- Saraçoğlu F, *Vergi Teorisi Politikası ve Türkiye Uygulamaları* (1st edn, Gazi Kitabevi 2022)
- Savaşan F, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)” (*Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi* 2006, VIII -1) 41-65
- Şenyüz D, Yüce M and Gerçek A, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (11th edn, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2020)
- Şeren G Y and Dedebeğ E, “Yeni Varlık Barışı” (*IAAOJ Social Science* 2013, 1-1) 3-23
- Turhan S, *Vergi Teorisi ve Politikası* (Der Yayınları 1987)

Uyanık Y, Pürsünlerli Çakar E, Atan M and Saraçoğlu F, *Gelir Dağılımında Gelişmeler ve Vergi Politikası* (1st edn, Gazi Kitabevi 2015)

Üyümez ME, *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilendirmede Eşitlik İlkesi* (1st edn, Anadolu Üniversitesi Yayınları 2010)

Anayasa Mahkemesi Kararları

AYM, 28.02.2018, E. 2017/117, K. 2018/28.

AYM, 29.04.2021, E. 2021/1, K. 2021/32.

AYM, 24.03.2022, E. 2021/129, K. 2022/33.

AYM, 22.06.2023, E. 2022/110, K. 2023/115.