

VERGİ İHBARI ve İHBAR İKRAMİYESİ

TAX NOTICE AND NOTICE BONUS



Fatih UZUN*

ÖZ

İhbar temel bir vatandaşlık vazifesi olmakla birlikte, ihbar edenleri teşvik etmek amacıyla 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun ihbar ikramiyesine ilişkin temel konuları düzenlemiştir. Bu çalışmamızda ihbar dilekçelerinde aranan özellikler, ihbar neticesinde tarh edilecek vergilerden ve cezalardan hangilerinin ihbar ikramiyesi hesaplanırken dikkate alınacağı, ihbar ikramiyesinin hangi şartlar altında ödeneceği, ikramiye ödemesinin herhangi bir vergiye tabi olup olmadığı ve vergiye tabi olması halinde hangi vergiye tabi olduğu ilgili kanun ve diğer düzenlemeler ışığında açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İhbarı, İhbar İkramiyesi, İhbar İkramiyesinin Vergilendirilmesi.

ABSTRACT

Being a duty of citizenship, Monetary Property Act numbered 1905 and the Notification of the Law on the Bonus to the Informers of the Letters of Rights and Standing Taxes has laid out the basic issues regarding notice bonus in order to encourage informers. In this work, the context of notification petitions, the instructions to calculate notice bonus- taxes and penalties to be considered in the calculation of notice bonus after assessment of taxes based on notice-, the conditions under which the notice bonus will be paid ,whether the payment of the bonus is subject to any taxation is attempted to be revealed in the light of relevant law and other legislation.

Keyword: Tax notification, notification bonus, taxation of notification bonus

* E. Vergi Müfettiş Yardımcısı (Kastamonu Kaymakam Adayı)

1- GİRİŞ

İhbar kelime anlamı olarak, suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme anlamına gelmektedir. İhbar; hukuka aykırı olan olayın kişilerce ilgili kurumlara ya da kurullara bildirilmesidir. İhbar bir vatandaşlık vazifesi olmakla birlikte kimi zaman ihbar etmeyle yükümlü olan kişiler ihbar edip etmeme konusunda tereddüte düşmektedir. Bu duraksamanın en önemli nedeni ise ihbar edilen kişi ya da kurumlarca kendilerini ihbar eden kişiye karşı herhangi bir hukuki yaptırım uygulanma olasılığıdır. Burada bilinmesi gereken; aramalı inceleme yapılmadığı sürece muhbirlerin bilgilerinin ihbar edilen kişilere verilemeyeceğidir.

Türk Vergi Sistemi, modern ekonomilerde olduğu üzere beyan esası üzerine kuruludur. Mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunan vergi ve benzeri kamu gelirlerinin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda, vergi incelemesinin maksadının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır denilerek mükelleflerin beyanlarının vergi incelenmesine tabii olduğu belirtilmiştir. Vergi incelenmesi ile bir taraftan beyan dışı kalan gelirlerin vergilendirilmesi sağlanırken (Vergi incelemesinin gelir etkisi) bir taraftan da mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yönlendirilmektedir (Vergi incelemesinin caydırıcılık etkisi).¹ Mükellefler kimi sebepler ile daha düşük matrah beyan etme ve/veya vergiye tabi kazancını beyan dışı bırakma eğiliminde olabilmektedir.

2- NEDEN DÜŞÜK MATRAH BEYAN EDİLİYOR?

Mükellefler çeşitli nedenler ile düşük matrah beyan etme yoluna başvurmaktırlar. Kamu harcamalarında savurganlık düşüncesi, vergisel ödevlerini tam olarak yerine getirenlerin ekonomik olarak gelişmeyeceği veya iflas edeceği şeklinde toplumsal bir yargının oluşması, vergi oranlarının yüksek olduğunun kanaat haline gelmiş olması ve vergi aflarının yaygınlaşması mükellefleri bu yola sevk etmektedir. Bu husus dikkate alındığında mükelleflerin beyanlarının çeşitli yollar ile denetlenmesi bir zorunluluk haline gelmektedir.

Vergi incelemeleri; ihbar dilekçeleri, risk analiz merkezi verileri ve diğer kamu kurumlarında gelen talepler doğrultusunda yapılmaktadır. Şüphesiz ihbar müessesesi vergi incelemesi için önem teşkil etmektedir. Vergi incelemeleri süre itibarıyla uzun sürebilmekte bu da vergi incelemelerinin temel fonksiyonu olan caydırıcılık unsurunun tam anlamıyla yeri getirilmesini engellemektedir. İnceleme elamanı tarafından harici veri olarak kullanılan ihbar dilekçeleri incelemelerin kısa sürede neticelenmesine katkı sağlamaktadır². Bu nedenle sınırlı olan denetim gücünün etkili ve verimli bir şekilde kullanılması için bu müessesenin bilinirliğinin artırılması ve ihbar dilekçeleri üzerinde gerekli hassasiyetin gösterilmesi gerekmektedir.

3- İHBAR DİLEKÇESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

3.1- İhbar Dilekçesinin Yasal Dayanakları

T.C. Anayasasının "Dilekçe Hakkı" başlıklı 74. maddesinde vatandaşların kendileriyle veya kamu ile

¹ <http://www.bilgidenetim.com/ihbarin-degerlendirilmesi-ve-sekil-sartlari-ile-ihbar-ikramiyesi.html>, Erişim Tarihi: 29 Kasım 2016

² Atilla Budak, "İhbar Müessesinin Etkinliği", Vergi Dünyası, Sayı:307, Mart 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4626> Erişim Tarihi: 6 Aralık 2016

ilgili dilek veya şikâyetleri hakkında yetkili makamlara ve TBMM'ye yazı ile başvurma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Başvuruların sonucunun dilekçe sahiplerine yazı ile bildirileceği, bu hakkın kullanılma biçiminin kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmış olup bu doğrultuda 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun çıkartılmıştır. Mezkûr Kanun'un 4. maddesine göre dilekçelerde; dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekmektedir. İlgili Kanun'un 5. maddesinde dilekçenin, konuyla ilgisi olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderileceği ve ayrıca dilekçe sahibine de haber verileceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 6. maddesinde ise, belli bir konuyu ihtiva etmeyen, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan ve 4. maddede yer alan şartlardan herhangi birini taşımayan dilekçelerin incelenemeyeceği hükme bağlanmıştır. Usulüne uygun olarak yapılan başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlem hakkında dilekçe sahibine ve/veya sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verileceği ve işlem safahatının duyurulması halinde alınan sonucun ayrıca bildirileceği Dilekçenin İncelenmesi ve Sonucunun Bildirilmesi başlıklı 7. maddede belirtilmiştir.

3.2- İhbar Dilekçelerine İlişkin Mevzuatta Yer Alan Diğer Düzenlemeler

Vergi inceleme taleplerine yönelik ihbarların ne şekilde işleme tabi tutulacağı, bu konuda ne gibi işlemlerin yapılması gerektiği Maliye Bakanlığı Genelgelerinde belirtilmiştir. Bu genelgeler ise aşağıdaki gibidir:

- i) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 1990/1 nolu İç Genelgesi,
- ii) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 1992/1 nolu Vergi İhbarları İç Genelgesi,
- iii) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 2000/1 nolu Vergi İhbarları İç Genelgesi,
- iv) Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014/1 sıra nolu İhbar İnceleme Taleplerin Değerlendirilme Genelgesi
- v) Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016/1 sıra nolu İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirilme Genelgesi

Yukarıda belirtilen genelgelerle mevzuatta yer alan ve duraksamalara neden olan hususlara açıklık getirilmiş, ihbar dilekçelerinin etkin bir şekilde ve en kısa sürede sonuçlandırılması için nasıl bir yol izleneceği belirlenmiştir.

4- İHBARIN GENEL ŞEKİL ŞARTLARI

İhbarın yazılı olarak yapılması genel kuraldır ancak sözlü olarak da ihbar yapılabilir. Sözlü yapılan ihbarlarda, ihbarın yapıldığı ilgililerce tutanağa geçirilerek muhbire imzalatıldıktan sonra işleme konulur. Vergi ihbarı her zaman yapılabilir. Ancak ihbar edilen vergi konularının tarh zamanasını (5 yıl) içinde yapılması gerekmektedir.

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun uyarınca; adı soyadı, imzası ile iş veya ikametgâh adresi bulunmayan veya yanlış isim ve adres bulunan ihbar ve şikâyet konusu dilekçeler işleme konulmaz ancak bu şekilde yapılan ihbar konusu dilekçelere inandırıcı mahiyette ve olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeler eklenmiş ise herhangi bir işlem yapıp yapmama hususu, bu dilekçelerin gönderildiği makamın takdirinde olacaktır.

İhbar, Maliye Bakanlığına, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına, Vergi Dairesi Başkanlıklarına, Defterdarlıklara, Vergi Daireleri ve Mal Müdürlüklerine yapılabilir. Vergi ile ilgili ihbarlar, diğer resmi kurumlara yapılırsa, ilgililerce ihbar dilekçesi vergi idaresine derhal intikal ettirilir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığınca doğrudan veya Başbakanlık kanalıyla Maliye Bakanlığına intikal ettirilen ihbar, şikayet ve müracaatlar süratle incelemeye tabi tutularak gereği yapılır.³

İhbar dilekçesinde belirtilen muhbirin isimleri, 22.11.1990 tarih ve 1990/1 sayılı İhbarlar İç Genelgesi uyarınca kesinlikle gizli tutulur ve açıklanmaz. Bunun tek istisnası, "Aramalı Vergi İncelemesi" ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine göre, "İhbar üzerine yapılan aramada, ihbar sabit olmazsa, nezdinde arama yapılan kişi, muhbirin adının bildirilmesini *isteyebilir*. *Bu takdirde vergi idaresi, muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.*" Kanunun bu hükmü ile asılsız ihbarlar karşısında mükelleflerin korunması amaçlanmıştır. Ancak ihbar asılsız olsa bile yapılacak vergi incelemesi arama yapılmasını gerektirmiyorsa, muhbirin kimliği açıklanmayacaktır. Bu nedenle ihbar dilekçesinde muhbir kendisini gizlememelidir. Bunun yanında muhbirin vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme sırasında lüzum görülürse inceleme elemanı ile temasa geçmesi ve gerekli bilgileri vermesi vergi incelemesinin sıhhati için gereklidir. Muhbirin vergi kaçırmaya dâhil olup olmamasının önemi yoktur. Danıştayın şirket ortaklarının bile ihbarcı olabileceği yönünde kararları mevcuttur. Danıştay Üçüncü Dairesinin 19.10.1995 tarihli ve E. 1995/130, K. 1995/3105 sayılı kararında " 1905 sayılı yasaya göre ihbar ikramiyesi verilmesi vergi ve ceza tahakkukun ihbar sonucu yapılan incelemeye dayanması yeterli bir neden olup, ayrıca aynı yasa hükümlerinde şirket ortağına ikramiye verilmesi konusunda bir sınırlama getirilmemiş olduğundan ihbar ikramiyesinin verilmesi gerektiği belirtilmiştir."

Serbest Muhasebecilerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin defterlerini tuttukları firmalara ilişkin olarak görevleri sırasında öğrendikleri olayları ihbar etmeleri neticesinde bir matrah farkı çıkması halinde ihbar ikramiyesi *ödenmemesi gerektiği yönünde Danıştay kararları mevcuttur*. Bu duruma gerekçe olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun⁴ meslek sırları başlıklı 43. maddesinde yer alan "*Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.*" hükmü gösterilmektedir. Bu nedenle ihbarcının serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve bunların yanında istihdam ettikleri kişiler olması halinde ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir. Gelir idaresinin vermiş olduğu kararlar da bu yöndedir.

5- VERGİ İDARESİ ve İNCELEME ELEMANLARINCA İHBAR KONUSUNDA YAPILMASI GEREKENLER

Muhbiri belli olan ihbarlarda, ihbarı inceleme ile görevlendirilecek yetkili inceleme elemanı, önce muhbiri davet ederek ihbar mektup veya dilekçesinin kendisine ait olup olmadığını soracak ve tutacağı tutanak ile vergi ziyasına ilişkin olay ve delillerin neler olduğunu açıkça tespit edecektir. Muhbir tarafından ortaya konulan olay ve deliller vergi incelemesi için yeterli görüldüğü takdirde vergi incelemesine başlanacaktır. İleri sürülen olaylar ve ibraz edilen deliller vergi incelemesi için yeterli olmadığı kanaatine varan vergi inceleme elemanları sebeplerini ve ihbar hakkındaki kanaatlerini de belirtmek suretiyle bağlı oldukları makama ihbarın incelenmesinde bir fayda görmediklerini bildireceklerdir. İnceleme elemanının görüşüne iştirak edildiği takdirde, ihbar dilekçesi hifzedilecek, aksi

³ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 1990/1 sıra no'lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi

⁴ T.C. R.G: 01.06.1989 – 20194, T. 5, C.28 s.297

halde vergi incelemesine başlanılacaktır.⁵ İhbar dilekçesinin hıfzedilmesi nedenleri veya incelemeye alınması halinde inceleme neticeleri muhbirin adresine bir yazı ile bildirilecektir. İhbar dilekçesinde isim olmaması ve bildirilen adreste muhbirin bulunmaması veya dilekçede belirtilen kimsenin, ihbarın kendisine ait olmadığını ileri sürmesi hallerinde inceleme elemanı, ihbar dilekçesinde ileri sürülen olay ve delillerin vergi incelemesi için yeterli olup olmadığını araştırarak, incelemeye başlamadan düşüncelerinin belirtmek suretiyle durumu bağlı olduğu makama bildirecektir. İnceleme elemanının bağlı olduğu makamca incelenmesine lüzum gösterilen bu tür ihbarlar vergi incelemesine konu olacak, aksi halde hıfzı sağlanacaktır.

6- İHBAR İKRAMİYESİ ÖDENMESİNİN KANUNİ DAYANAĞI

İhbar ikramiyesi 31.12.1931 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren ve halen uygulanmakta olan 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanunun⁶ 6’ncı maddesi hükmüne istinaden verilmektedir. İlgili kanun maddesinde “*Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nispetler dahilinde ikramiye verilir:*

500 liraya kadar yüzde 15

5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için yüzde 30

15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için yüzde 20

15 000 liradan yukarı olan kısım için yüzde 10

Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir.

Muhbirleri mevcut olupta tahakkuk muamelesi henüz intaç edilmemiş olan bu kabil mektumların muhbirlerine dahi işbu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir.

Bilümmum malmemurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilmez.” denilmektedir. Ancak yukarıda belirtilen oranların karşılığındaki vergi ve ceza toplamları Türk Lirası cinsinden ifade edildiğinden %10’luk dilimin dışında kalan ilk üç dilimin artık uygulanması mümkün olamamaktadır. Bu nedenle verilecek ihbar ikramiyesinin ihbar sonucu bulunacak vergi ve misil cezalar toplamının %10’u olacağı tabidir. Bu oranlara göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kesin olarak tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili sonrasında verilir. Dolayısıyla tahakkuk etmemiş bir vergi için ihbar ikramiyesi ödenmesi mümkün olmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 22. maddesine göre tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. İkramiyenin üçte ikilik kısmının ödenme şartı ise, verginin tahsil edilmesidir⁷. Vergi Usul Kanunu’nun 23. maddesine göre tahsil ise, verginin kanuna uygun surette ödenmesidir.

⁵ <http://www.bilgidenetim.com/ihbarin-degerlendirilmesi-ve-sekil-sartlari-ile-ihbar-ikramiyesi.html>, Erişim Tarihi: 29 Kasım 2016

⁶ T.C. R.G:31.12.1931 – 1990, T. 3, C.13 s.40

⁷ Emrah Akın, “Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramiyesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:168, Aralık 2006

1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanunun 6. maddesinin 4. fıkrasında belirtildiği üzere, tüm maliye memurları ile yazım ve Takdir Komisyonu üyelerine ve tahakkuk işleminde görevli olanlara ikramiye verilmez. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığında görevli olan ve vergilendirme ile ilgili işlemler tesis edenlere ihbar ikramiyesi verilmeyeceği belirtilmiştir. Kanun'un 7. maddesi ile de önemli bir hüküm getirilmiştir. Buna göre, yukarıda anılan 6. maddedeki vergi kayıplarını açığa çıkarmakta benzerlerine göre olağanüstü hizmeti görülen gelir tahakkuk ve inceleme elemanları buldukları yörenin en büyük mal memurunun istemi ve Maliye Bakanlığının takdir ve uygun bulması ile misil zamları fazlalarından iki maaş tutarına kadar nakden ödüllendirilebilmektedir.

7- İHBAR İKRAMİYESİ ÖDENMESİNİN ŞARTLARI

Mükellefin vergi kaçırmakta olduğunu bilen ve delilleriyle bu kaçakçılığı haber veren muhbirlere ikramiye ödenmesi, diğer şartların mevcudiyeti halinde mümkündür. Bu şartlardan en önemlisi ise ihbar dilekçesinden muhbirin ihbar ikramiyesini talep ettiğini belirtmesidir. Bir muhbir tarafından, herhangi bir mükellef hakkında yapılan ihbarın somut olaylara ve delillere dayanması gerekir. Herhangi bir mükellef veya mükellef grubu hakkında ihbarda bulunup verginin ne şekilde kaçırıldığına açıklanmaması; somut olaylar gösterilmemesi ve yeterli delillerin verilmemesi (resim, cd, kayıt dışı hasılat defteri vb.) hallerinde muhbire ikramiye ödenmez. İnanırcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi ve belge eklenmeyen ihbar ve şikayet dilekçelerinin, denetim elemanlarının denetim gücünün boş yere harcanmasını ve idari makamların gereksiz yere meşgul edilmelerinin önlenmesi bakımından inceleme konusu yapılmadan askıya alınabileceği belirtilmiştir.⁸ Aynı mükellef hakkında ve aynı konuda birden fazla ihbar dilekçesi verilmesi halinde nasıl bir yol izlenecektir? Aynı konuda veya aynı mükellef hakkında birden fazla muhbir olursa ihbar konuları ile matrah farkları arasında illiyet bağı aranır. Her ihbarda illiyet mevcutsa bu defa resmi kayıtlara geçiş tarihi itibarı ile önce ihbarda bulunana ikramiye ödenir. Ancak ihbar konuları farklı ise ikramiye talepleri ayrı ayrı değerlendirilecektir. Birden fazla kişi tarafından ihbar dilekçesi verilmesi halinde her bir ihbarcının şartları taşıyıp taşımadığı kontrol edilecek, şartları taşımaları halinde ise matraha olan katkıları ayrıca hesaplanacaktır. Yapılan bu hesaplamalar ise ihbar ikramiyesi ödenirken temel dayanak olacaktır.

8- İHBAR İKRAMİYESİNİN KAPSAMI

İhbar ikramiyesi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Damga Vergisi gibi sürekli vergileri ihbar edenlere ödenir. Olağanüstü dönemlerde bir kereye mahsus olmak üzere çıkarılan vergiler ile ilgili olarak ihbar ikramiyesi ödenmez. İhbar ikramiyesi sadece süreklilik arz eden vergi ile vergi aslına bağlı cezalar üzerinden hesaplandığından, gecikme zammı, gecikme faizi ve usulsüzlük cezaları, ihbar ikramiyesinin hesabında dikkate alınmayacaktır. Vergi aslına bağlı olarak salınan vergi zıyaı cezası ihbar ikramiyesinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.⁹ İhbar ile ilgili incelemeyle görevlendirilen vergi inceleme elemanı inceleme neticesinde iki rapor düzenleyecektir. Bunlar; Vergi İnceleme ve ihbar ikramiyesi ödenip ödenmeyeceği hakkında yazılan Görüş Öneri Raporudur. Görüş öneri raporunda, salınan matrah ve cezalar ile ihbarcının veya ihbarcılarının ihbarı arasındaki illiyet

⁸ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014/1 nolu İhbar ve İnceleme Taleplerinin Değerlendirilmesi Genelgesi

⁹ Ayşe Gınalı, "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları", Çözüm, Eylül-Ekim 2010, s. 152

bağından hareketle ne kadar matrah ve vergi ziyayı cezasının ihbarcı/ ihbarcılar tarafından belirtilen konularla ilgili olduğu tespit edilmelidir. Birden fazla ihbarcı varsa her bir ihbarcı için matrah farkı ayrı ayrı tespit edilecektir ve ihbar ikramiyesi bunun üzerinden hesaplanacaktır.

9- İHBAR İKRAMİYESİNİN VERGİSEL BOYUTU

Muhbirlere verilen ikramiyelerin vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan yedi gelir unsurundan herhangi birinin kapsamına girmemektedir.

105 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "Öte yandan, vazifesinin mahiyeti icabı olmaksızın sair bir şekilde bilgisi dahiline giren bir vergi kaçakçılığı olayını ihbar eden bir devlet memuruna veya memur olmayan herhangi bir şahsa ihbarlarının tahakkuk etmesi sebebiyle, 1905 sayılı Kanuna istinaden ödenen ikramiyelerin, bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmemesi sebebiyle, Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Söz konusu ikramiyelerin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir." denilerek anılan ikramiyelerin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.

Danıştay Kararında, "İhbar; ikramiyeye hak kazanmanın ön şartıdır. Ancak verginin kesin olarak tahakkukundan sonra ikramiyeye ödeneceğinden her ihbar ikramiyeye kazandırmayacağı gibi kazandırsa da hiç bir fikri veya bedeni çabayı gerektirmeyen ihbar ile ödenecek meblağ arasında aşık bir nispetlilik meydana geleceği açıktır. Gerçekten, ihbar kanunen yüklenen bir sorumluluk olmayıp şahsın tamamen kendi rızası ile yaptığı bir harekettir. Asılsız bir ihbar *sonucu doğacak bir sorumluluk ise ivaz niteliği kazandırmaz. Bu nedenle muhbir ikramiyelerinin akdi ilişkilerdeki ivaz ile hiç bir ilgisinin bulunmadığının ve ödenen ikramiyenin ivazsız bir intikal olduğunun kabulü gerekir.*" görüşüne yer verilmiştir.

İhbar ikramiyesi gelir vergisinin konusunu teşkil eden yedi gelir unsura girmediğinden gelir vergisine tabi olmayacak, ancak ivazsız (karşılıksız) bir intikal olması nedeniyle Veraset ve İntikal Vergisinin¹⁰ konusuna girecektir. İkramiyeye ödenmesinde ihbar konularıyla bulunan matrah farkı arasında neden-sonuç ilişkisi (illiyet bağı) bulunması gerektiğinden, bulunan matrah farkının yapılan ihbarla doğrudan ilgili olan kısmının net olarak inceleme elamanı tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Vergi incelemesi bitirildikten sonra düzenlenecek vergi inceleme raporundan ayrı olarak; muhbire ikramiyeye ödenip ödenmeyeceği, ödenmeyecekse sebepleri, ödenecekse bulunan matrah farkı ile ihbar konuları arasındaki illiyet bağının açıklandığı ve ikramiyeye esas olacak matrah farkının belirtildiği bir raporun daha düzenlenmesi gerekmektedir.¹¹ Bu rapora "İhbar İkramiyesi Raporu" denilmektedir. Bu raporda tahakkuk eden vergi ve kesilecek cezanın ne kadarının muhbir tarafından ihbar edilen konulara ilişkin olduğu net olarak belirtilmelidir. Muhbirin ihbar ettiği konular dışındaki tespitler nedeniyle muhbire ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir.

10- İHBAR İKRAMİYESİNİN ÖDENMESİ

İhbar ikramiyesi ödenebilmesi için; düzenlenen vergi inceleme raporunda bir matrah farkının çıkması ve bu farkın ihbar konusu ile bağlantılı olması gerekmektedir. Mükellefler tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiş ise bu talep üzerine uzlaşılan vergi ve buna bağlı cezalar, ihbar

¹⁰ T.C. R.G: 08.06.1959 – 10231, T. 3, C.40 s.1302

¹¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1974 tarihli Genel Yazı

ikramiyesi ödenirken dikkate alınır. İhbar ikramiyesinin üçte biri verginin kesin tahakkukunda, geri kalan üçte ikisi ise tahsilinden sonra ödenir. Burada önemli olan matrah farkı dolayısıyla tarh edilen vergi ve cezaların ödenecek aşamaya gelmesidir. Mükellef tarafından ilgili tarhiyata dava açılmamış olması (tahakkuk ve kesinleşme), mükellef tarafından ilgili tarhiyata dava açılmış ise yargı yolunun tüketilmiş olması (kesinleşme), uzlaşma talep edilmiş ise uzlaşmaya varılmış ve uzlaşma tutanağının imzalanmış olması veya indirim talep edilmiş ise bu talebe göre tahakkukunun verilmiş olması gerekmektedir.¹²

Vergi incelemesi raporuna istinaden tarh edilmesi gereken vergiler ile bunlara bağlı kesilecek cezalar açısından muhbirin bu matrah farkına katkı oranının belirtildiği ihbar ikramiyesi raporuna göre hesaplanan ikramiye tutarının üçte biri muhbire vergilerin kesin tahakkukundan sonra ödenir. Geri kalan üçte ikisi ise verginin tahsilinden sonra ödenir. İhbar ikramiyesinin bir kısmı tahakkuk aşamasında kalan kısmı da tahsil aşamasında ödenecektir. Burada iki önemli soru karşımıza çıkmaktadır:

- Beyanname verilmesi halinde tek bir beyanname mi verileceği yoksa her iki durum (tahakkuk ve kesinleşme) için ayrı ayrı mı beyanname verileceği,
- Veraset ve İntikal Vergisi istisna tutarın her bir meblağ için ayrı ayrı mı hesaplanacağı yoksa toplam tutar üzerinden bir kere mi uygulanacağıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14/01/2014 tarih ve 66813766-032-21 sayılı Özelgesi ile bu duruma açıklık getirilmiştir. İlgili özelgede;

“...1 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de “Malların hukuken iktisabı; gayrimenkullerin tapu siciline kaydedilmesiyle, menkul malların da teslimi ile vaki olacağı ve bu tarihi takip eden günden başlayarak bir ay içinde beyannamenin verileceği açıklanmıştır.

Ayrıca, 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanununun 6 nci maddesinde, ihbar ikramiyesinin üçte birinin verginin kesin olarak tahakkukunda, üçte ikisinin ise verginin tahsilinden hemen sonra ödeneceği açıklanmıştır. Bu hükümlere göre, malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, yukarıda belirtilen şekilde mal iktisap eden şahıslar tarafından bu mallara ilişkin beyannamelerin iktisap tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine verilmesi, vergi dairesince de iktisap edilen değer üzerinden (2012 yılı için) 3.010 liralık istisna düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden verginin hesaplanması gerekir. Ayrıca söz konusu maktu istisna haddi her iktisap için ayrı ayrı uygulanacaktır. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; 1905 sayılı Kanuna göre tarafınıza ödenecek olan ihbar ikramiyesinin yetkili makamca kısım kısım ödenmesi halinde her ödeme ayrı hukuki bir iktisap olacağından, yapılan her ödeme tutarına ilişkin olarak hukuken iktisap edildiği tarihten itibaren bir ay içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesi ve (2012 yılı için) 3.010 liralık istisnanın da her ödeme için ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.” denilerek duruma açıklık getirilmiştir.

İktisap tarihinden itibaren bir ay içinde; veraset yoluyla intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının, hükmü şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesince tarh olunacağı belirtilmiştir¹³. İlgili özelgede belirtildiği üzere tahakkuk ve tahsil aşamasında ayrı ayrı beyanname verilecek olup, istisna tutarı her bir beyanname için ayrı ayrı hesaplanacaktır.

¹² Ayşe Ginalı, a.g.m.

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı Sayı:B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2378 ve Tarih:25/05/2009 Özelgesi

11- SONUÇ

Vergi ihbarı vergi incelemesinde önemli bir yere sahiptir. İhbar dilekçelerinde yer alan olayların iyi bir şekilde analiz edilmesi mükellef haklarının korunması için bir zorunluluktur. 2015 yılında Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan ihbar sayısı 38.042'dir. İhbar ikramiyesi ödenen kişi sayısı ise 38 olup ödenen ihbar ikramiyesi tutarı 6.045.626 TL'dir.¹⁴ İhbar sayısının fazla olmasına rağmen ikramiye ödenen kişi sayısının az olması ihbar müessesinin tam olarak işlerlik kazanmadığının bir göstergesidir. Beyanları gerçek durumu yansıtmayan mükelleflerin neden olduğu haksız rekabetin önlenmesi açısından ihbar dilekçelerin önemi büyüktür. Yapılan ihbarların somut delillere dayandırılması halinde bu müessesenin daha iyi bir şekilde işleyeceği ve kayıt dışı ekonominin azaltılmasında vergi idaresine büyük kolaylıklar sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun
- 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun
- AKIN, E. "Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramiyesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 168, Aralık 2006.
- BUDAK, A. "İhbar Müessesinin Etkinliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:307, Mart 2007.
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 19.02.2013 tarih ve E. 2012/747, K. 2013/478 sayılı kararı
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 19.10.1995 tarihli ve E. 1995/130, K. 1995/3105 sayılı kararı
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14/01/2014 tarih ve 66813766-032-21 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı Sayı:B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2378 ve Tarih:25/05/2009 Özelgesi
- GENÇ Yıldırım, "Vergi Sistemimizde İhbar İkramiyesi Müessesesi", Vergi Dünyası Dergisi", Sayı:287, Temmuz 2005.
- GINALI, A. "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları", Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010, s. 152.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1974 tarihli Genel Yazı
- Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014/1 nolu İhbar ve İnceleme Taleplerinin Değerlendirilmesi Genelgesi
- Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016/1 nolu İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Genelgesi
- UĞUR, O. "İhbar ve İkramiye Müessesesi ve İşlerliği", Vergi Dünyası, Sayı:236, Nisan 2001.
- <http://www.bilgiliDenetim.com/ihbarin-degerlendirilmesi-ve-sekil-sartlari-ile-ihbar-ikramiyesi.html>, (Erişim Tarihi: 29 Kasım 2016)
- <http://www.gib.gov.tr/>. 2015 yılı Faaliyet Raporu

¹⁴ <http://www.gib.gov.tr/>. 2015 yılı Faaliyet Raporu Erişim Tarihi: 29 Kasım 2016