

TÜM YÖNLERİYLE İHBAR İKRAMİYESİ MÜESSESESİ

Bayram GÜLÇİÇEK
Vergi Müfettişi

Ankara 2020

Vergi Müfettişleri Derneği

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: (0 312) 231 80 19
Fax: (0 312) 231 80 65
www.vmd.org.tr

ISBN: 978-975-6601-59-4

Mizanpaj & Kapak Tasarımı

AREN REKLAM TANITIM DIş. TİC. LTD. şTİ.
Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15
Kızılay - ankaya / ANKARA
Tel: (0 312) 430 70 81
www.arentanitim.com.tr

Baskı

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj
Reklam Promosyon Ltd. şTi.
Aęaç İşleri Sanayi Sit. 1357. Sk. No: 41
Ostim/ANKARA
Tel: 0.312 394 48 63 - 64

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	7
2. KAYITDIŞI EKONOMİ ve VERGİ DENETİMİ	15
2.1. Kayıtdışı Ekonomi, Yeraltı Ekonomisi ve Kara Para	15
2.2. Denetim ve Vergi Denetimi	18
2.2.1. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Temelleri	20
2.2.2. İngiltere’de Vergi Denetimi	24
2.2.3. Fransa’da Vergi Denetimi.....	26
2.2.4. Almanya’da Vergi Denetimi	28
2.2.5. İtalya’da Vergi Denetimi	30
2.2.6. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Denetimi	31
3. MUHBİRDEN YARARLANMAYA YÖNELİK MEVCUT DÜZENLEMELER.....	34
3.1. Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında İhbar ve Şikayet.....	34
3.2. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun Kapsamında İhbar ve Şikayet	35
3.3. Terörle Mücadele Kanunu’na Göre Ödüllendirme	36
3.4. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Muhbir ve Elkoyma İkramiyesi	37
3.5. 1567 Sayılı Kanun Kapsamında İkramiye	39
3.6. 1156 Sayılı Kanun Kapsamında İkramiye	40
3.7. 4536 Sayılı Kanun Kapsamında Ödüllendirme	40
3.8. 2863 Sayılı Kanun Kapsamında İkramiye	40
3.9. 2559 Sayılı Kanun Kapsamında Ödül	41
3.10. 1481 Sayılı Kanun Kapsamında Ödül.....	41
3.11. Çeşitli Ülkelerdeki “Whistleblowing” Şeklindeki Uygulamalar	41
3.12. 1905 Sayılı Kanun Kapsamında İhbar İkramiyesi.....	44
3.13. Muhbiri Korumaya Yönelik Düzenlemeler	47
4. İHBAR BAŞVURUSUNUN DAYANAKLARI ve BAŞVURU YOLLARI ile DEĞERLENDİRİLMESİ	48
4.1. İhbar Başvurusu Dayanakları.....	48
4.1.1. 3071 Sayılı Kanun.....	49
4.1.2. 4982 Sayılı Kanun.....	52
4.1.3. Diğer İdari Düzenlemeler	57
4.2. İhbar Başvuru Yolları	62
4.2.1. Mülga Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER).....	62

4.2.2. Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER)	62
4.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı İhbar Modülü	65
4.2.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı İhbar Modülü	66
4.2.5. Telefon Yoluyla İhbar (VİMER)	67
4.2.6. Elektronik Posta (E-Mail) veya Posta Yoluyla İhbar	68
4.2.7. Kurumlara Şahsen Başvurarak İhbar	69
4.3. Vergi İhbarını Etkileyen Faktörler	69
4.3.1. Sosyal ve Psikolojik Faktörler	69
4.3.1.1. Toplumda İspyoncu Olarak Adlandırılma Düşüncesi	70
4.3.1.2. Husumet ve İntikam Alma Duygusu	71
4.3.1.3. Muhbirin İsmine Açığa Çıkma İhtimali	71
4.3.1.4. Dostluk, Yakın Arkadaşlık ve Akrabalık İlişkileri	71
4.3.2. Hukuki Faktörler	72
4.3.3. Vergi Bilincine İlişkin Faktörler	72
4.3.4. Ekonomik Faktörler	73
4.4. İhbar Başvurularının Değerlendirilmesi	74

5. 1905 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İHBAR

İKRAMİYESİ MÜESSESESİ	74
5.1. 1905 Sayılı Kanunun Amacı	76
5.2. İhbar İkramesi Müessesesinin Amacı	89
5.3. İhbar İkramesine İlişkin Genel Açıklama	90
5.4. İhbar İkramesi Ödemesinde Aranacak Şartlar	92
5.4.1. Devamlılık Arz Eden Vergiler İhbar Edilmiş Olmalıdır	92
5.4.2. Muhbir Kendisini Gizlememelidir	94
5.4.3. Muhbir İhbarından Vazgeçmemelidir	96
5.4.4. İhbar Konusu ile Yapılan Tarhiyat Arasında İlliyyet Bağı Bulunmalıdır	96
5.4.5. Yapılan Tarhiyat Tahakkuk Etmelidir (Kesinleşmelidir)	97
5.4.5.1. Uzlaşma Talep Edilmesi Durumu	98
5.4.5.2. Cezada İndirim Talep Edilmesi Durumu	99
5.4.5.3. İdari Mercilere Başvurulması Durumu	101
5.4.5.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Organına Taşınması Durumu	102
5.4.5.5. Kanun Yolundan Vazgeçilmesi Durumu	104
5.4.6. Tarhiyata İstinaden Ödeme Yapılmalıdır	107
5.4.7. İhbar Müşahhas Olaylara ve Delillere Dayanmalıdır	108
5.4.8. İhbar Konusu Olay Tarh Zamanasını Süresi Dolmadan Evvel Bildirilmelidir	109
5.5. İhbar İkramesi Tutarı ve Ödeme Zamanı	109
5.6. İkramesi Ödenmeyecek Kişiler	115

5.6.1. Bilümum Malmemurları ile Tahakkuk Muamelesinde	
Vazifedar Olanlar	115
5.6.2. Tahrir ve Tahmin Heyetleri Mensupları	115
5.6.3. Vergi Mahremiyeti Hükümlerine Tabi Olanlar	116
5.6.4. Meslek Mensupları ile Oda ve Birlik Personeli	117
5.6.5. Mükellefin Kendisi ya da Şirket Ortakları	120
5.7. İkramiye Ödemesinde Usul	121
6. İHBAR İKRAMİYESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	122
7. İHBAR İKRAMİYESİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ BAZI HUSUSLAR.....	124
7.1. Vergi Suçuna İştirak Nedeniyle Kesilen Vergi Ziyai	
Cezası Üzerinden İkramiye Ödenir mi?.....	124
7.2. İhbar İkramiyesi İçin Muhbirin Talep Şartı Var mıdır?	125
7.3. Görevleri Nedeniyle Öğrendikleri Bilgilerle İhbarda Bulunan Diğer	
Bakanlıkların Memurlarına İkramiye Ödenir mi?	126
7.4. Birden Fazla Muhbir Olması Durumunda İkramiye Ödemesi Nasıl	
Yapılmalıdır?	127
7.5. İkramiye Ödenemeyecek ve Ödenebilecek Birden Fazla Muhbirin	
Aynı Dilekçeyle İhbarda Bulunması Halinde Ödeme Nasıl Yapılmalıdır?.....	127
7.6. İkramiye Ödemesine İlişkin Davalara Bakmakla Yetkili Mahkeme	
Hangisidir?.....	128
7.7. Haksız İadenin İhbarı Üzerinden İkramiye Ödenir mi?.....	128
7.8. İhbar İkramiyesine İlişkin Düzenlenen Rapor Muhbire	
Verilebilir mi?.....	128
7.9. İkramiye Ödemesi İçin Vergi İncelemesi Şart mıdır?	129
7.10. Müt'addit Defa Yapılan İkramiye Ödemesinde Vergilendirme	
Nasıl Olmalıdır?	130
7.11. Matrah Farkının Bulunduğu Ancak Ödenecek Vergi Çıkmadığı	
Durumda İkramiye Ödenir mi?.....	130
7.12. Türk Vatandaşı Olmayanlarca Yapılan İhbarlara	
İkramiye Ödenir mi?	131
7.13. İhbara İstinaden Yapılan Tarhiyatın Diğer Mükellefler Nezdinde	
Matrah Azaltımına Neden Olması Halinde İkramiye Ödemesi.....	132
7.14. Matrah/Vergi Artırımı Durumunda İkramiye Ödenir mi?	132
7.15. Diğer Bakanlık Denetim Elemanlarının Yaptığı İnceleme	
Sonucuna Göre İkramiye Ödenir mi?.....	132
8. BAKANLIK ÇALIŞANLARINA NAKDİ TALTİF	133

9. ÜLKEMİZDE HAKSIZ İHBAR İKRAMİYESİ ALINMASININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR.....	134
10. AMERİKA'DA İHBAR İKRAMİYESİ	135
11. 1905 SAYILI KANUN'UN DEĞİŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİ	136
11.1. İkramiye Talebine Yönelik Matbu Form Gereklidir	137
11.2. İkramiye Tahsilata Müteakip Ödenmelidir	137
11.3. İkramiye Ödenmeyecek Kişiler Sarıh Olarak Belirlenmelidir	138
11.4. İkramiye Talep Zamanı Belli Edilmelidir	138
11.5. İkramiye Ödemesinde Alt Sınır Belirlenmelidir	139
11.6. İkramiyenin Vergilendirilmesine İlişkin Düzenleme Yapılmalıdır	139
12. SONUÇ	139
KAYNAKÇA	141
EKLER LİSTESİ	147

1. GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.¹

Devlet, belirtilen amaçlara ulaşmak ve görevlerini yerine getirebilmek için çeşitli harcamalar yapmak zorundadır. Kamu giderlerini, kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler şeklinde tanımlamak mümkündür.

Devlet, kamu harcamalarını finanse edebilmek için çeşitli gelirlere ihtiyaç duymaktadır. Kamu gelirlerini, kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler şeklinde ifade edebiliriz. Bunun yanında, idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen çeşitli özel gelirler de bulunmaktadır.²

Devletin gelirlerini özet olarak,

- Vergi, resim ve harçlar
- Şerefiyeler
- Parafiskal Gelirler
- Para ve Vergi Cezaları
- Mülk ve Teşebbüs Gelirleri
- Borçlanma Gelirleri
- Fonlar
- Para Basmaktan Elde Edilen Gelirler

* Yazıda yer alan görüşler, yazarın kişisel görüşleri olup, görev yaptığı kurumu bağlamaz; yazarın çalıştığı kurum ve/veya göreviyle ilişki kurulmak suretiyle kullanılamaz.

¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 5, 9.11.1982 tarih 17863 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 tarih 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Bağışlar
- Ganimetler

Şeklinde sayabiliriz.

Vergi, kamu hizmetlerinin maliyetini karşılamak üzere, ekonomik birimlerden siyasi cebir altında ve karşılıksız olarak devlete kaynak aktarılmasıdır. Vergi siyasi cebir altında tahsil edilmekte, yani kanunla konulmakta ve kanuna uyulması yaptırımlara bağlanmış bulunmaktadır. Vergi gelirleri, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde en önemli gelir kaynaklarından biri; sosyal güvenlik hizmetleri, devlet yatırımları ve diğer kamusal giderlerin karşılanmasında önemli bir fon kaynağıdır. Vergileme, zaman içerisinde kamu hizmetleri için gerekli kaynağı sağlamanın yanında tasarrufu ve ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme şeklinde diğer sosyal ve ekonomik amaçlar için de kullanılmaya başlanmıştır.³

Resim, bir faaliyetin yerine getirilebilmesi için ilgili kamu kuruluşunun yetki ve izin vermesi karşılığında aldığı ödemedir. Vergi ve resim arasındaki fark; verginin bir karşılığı olmaması, fakat resim ödemesi karşılığında bir hizmet alınması şeklinde özetlenebilir.

Etimolojik olarak “resim” kelimesi Arapça “rasm” kökünden olup , “iz, ayak izi, işaret, simge, damga, mühür; suret, resmi tören, ayin; harç, damga vergisi ” manalarına gelmektedir. Arapça rusûm “harçlar, damga vergileri” sözcüğünden alıntıdır.⁴ Kamu maliyesinde de resim (Fransızca Droit, İngilizce Duties) kavramı, zamana göre değişik anlamlar taşıyagelmıştır. Söz konusu mali terim, bazı hallerde “harç (Fransızca Taxe)”, bazı hallerde de “vergi (Fransızca Impot)” yerine kullanılmıştır. Osmanlı maliyesinde, gerek resim kelimesi (damga resmi, bahçe resmi, kovan resmi gibi) ve gerekse bu kelimenin çoğulu olan rûsum kelimesi, vergi kelimesinin yerine kullanılmıştır. Günümüzde resim kelimesinin, bazen yanlış olarak harç ya da vergi mahiyetindeki mükellefiyetler yerine kullanıldığını ve önemini neredeyse tamamen yitirdiğini söylemek yanlış olmaz. Nitekim literatürde pek çok yazarın, kavramları tanımlarken ve kavramlar arasındaki farkları ortaya koyarken “harç ve/veya vergi” terimleri yerine “resim” terimini kullandıklarına rastlanmaktadır.⁵

Harç, Devlet ve ya yetkili kıldığı organları tarafından sunulan bir hizmetin karşılığında bu hizmetlerden yararlananlar tarafından ödenen paralardır. 492 sayılı

³ Temiz, DİLEK, Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi 1960-2006 Dönemi, (http://debis.deu.edu.tr/userweb/iibf_kongre/dosyalar/temiz.pdf) Erişim tarihi:11.012019

⁴ “Resim, Rûsum” kelimeleri için (<http://www.etimolojiturkce.com/kelime/r%C3%BCsum>), (<http://www.nisanyansozluk.com/?k=resim&lnk=1>).

⁵ Yılmaz, GÜNEŞ, “Vergi, Resim, Harç” Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında “Resmin” Günümüzdeki Varlık Sorunu, (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/623287>) Erişim tarihi:11.012019

Harçlar Kanunu'na⁶ göre alınacak harçlar; yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, 'pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları', gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, trafik harçları olarak belirlenmiştir.

Şerefiye, kamu kuruluşları veya belediyelerin gerçekleştirdikleri bayındırlık ve imar faaliyetlerinden değerinin artmasına neden oldukları gayrimenkullerin sahiplerinden alınan değer şeklinde tanımlanabilir.

Parafiskal gelir, kamu kurumu niteliğindeki ekonomik ve sosyal meslek kuruluşlarının, ürettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla kendi üyelerinden aldıkları paralardır. Parafiskal gelire vergi benzeri gelirler de denir. Parafiskal gelirler, bütçe dışı bir kamu geliri olup, merkezi yönetim bütçesi dışında yer alır. Mal veya hizmet karşılığında alınır. Zora dayalı olması, para şeklinde alınması gibi özelliklerden dolayı vergiye benzer. Karşılığında mal ve hizmet sunulması bakımından ise harçlara benzer. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Ticaret ve Sanayi Odaları, Esnaf ve Sanatkarlar Odası tarafından toplanan paralar parafiskal gelire örnektir.

Devletin gelir kaynaklarından olan, vergi, resim, harç, şerefiye ve parafiskal gelire ilişkin asgari düzeyde açıklama yapılmış olup, diğer devlet gelirlerine ilişkin tanımlama ya da açıklama yapılmasına gerek görülmemiştir.

Devlet, devlet olmanın gerektirdiği amaçlara ulaşmak ve görevlerini yerine getirebilmek için çeşitli harcamalar yapmak zorunda iken, kamu harcamalarını finanse edebilmek için ise çeşitli gelirlere ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir ve giderlerin yönetimi için "bütçe" önemli rol üstlenmektedir.

Bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi ifade eder. Bütçe ülkelerin ekonomik kaynaklarının toplum nezdinde etkin kullanılarak siyasi, iktisadi ve hukuki süreçlerinin sürdürülebilir olmasında önemli rol oynamaktadır. Dahası ulusal egemenliğin sağlanmasına yardımcı olur.

Bütçe; kamu mal ve hizmetleri üretiminin iktisadi yapısıdır. Yani kamu mal ve hizmetlerinin üretilmesini sağlayan ekonomik kaynaktır. Bütçenin tanımını irdeleyecek olursak Türk Dil Kurumu'na göre bütçe; Devlet ve öteki kuruluş veya toplulukların belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerinin oranlama niceliklerini önceden belirleyen, onaylayan ve bu işlemlerin yapılmasına izin veren kanun veya karardır. Bütçe kelimesinin etimolojik kökeni Latince olan "bulga" kelimesinden türetilmiştir.

Ülkemizde, 19. Yüzyılda dahası Tanzimat dönemi sonrasında bütçe kurumu kavramı kullanılmaya başlanmıştır. 1855 yılında Bütçe Nizamnamesi isimli belgede

⁶ 17.7.1964 tarih 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“muvazene defteri” ifadesi kullanılmaya başlanmış 1873’teki Devlet-i Aliyenin Bütçe Nizamnamesi’nde ve daha sonrasında 1976 Anayasası’nda “bütçe kavramı kullanılmışsa da 19. Yüzyılın sonuna kadar “muvazene-i maliye” ve “muvazene-i ummiye” deyimleri ile karıştırılmıştır. Cumhuriyetin ilanından sonra 1961 anayasasına kadar “muvazene-i umumiye” deyimini kullanılmış olup söz konusu 1961 anayasasında “milli bütçe” ifadesi yer almıştır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Hazine ve Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır.

Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz. Merkezî yönetim bütçesi, 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.

Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve 5018 sayılı Kanun’a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen ve 5018 sayılı Kanun’a ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir. Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan ve 5018 sayılı Kanun’a ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Mahallî idare bütçesi, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.

Bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde aşağıdaki ilkelere uyulur:

- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.
- Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.
- Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.
- Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriy-

le birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

- e) Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.
- f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.
- g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.
- h) Bütçelerde gelir ve gider denkliliğinin sağlanması esastır.
- i) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.
- j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.
- k) Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Cumhurbaşkanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.
- l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.
- m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.
- n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.
- o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

Gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimi şeklinde tanımlanabilecek olan kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütülür. Kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır.

Gelirlerin toplanmasında aşağıdaki ilkelere uyulur:

- a) Gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkeler, amaçlar, stratejiler ve taahhütler her malî yıl başında kamuoyuna duyurulur.
- b) Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.
- c) Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.
- d) Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.

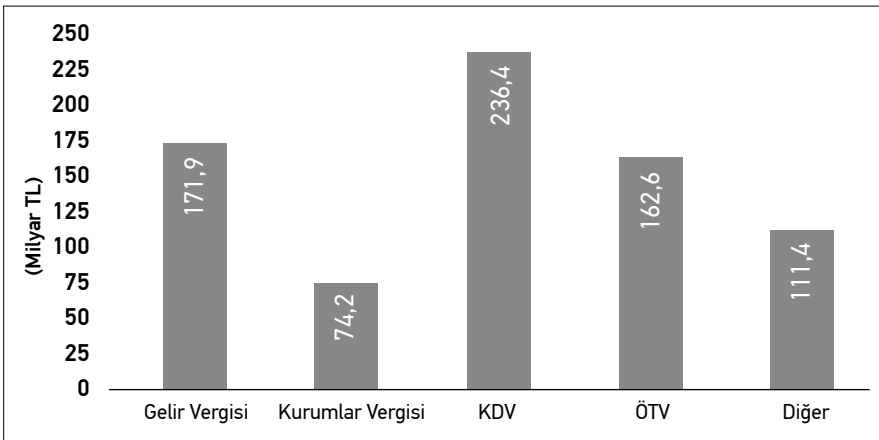
Devlet, devlet olmanın gerektirdiği amaçlara ulaşmak ve görevlerini yerine getirebilmek için yapmak zorunda olduğu çeşitli harcamaları finanse edebilmek için çeşitli gelirlere ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir kaynaklarının en önemli unsuru ise vergi gelirleridir. 2019 yılı merkezi yönetim bütçe gelirleri ile vergi gelirlerinin bu gelirler içerisindeki yeri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.⁷ 2019 yılı merkezi yönetim bütçe gelirlerinin yaklaşık % 86'sı vergi gelirlerinden oluşmaktadır.

⁷ (<http://www.sbb.gov.tr/vergi-gelirleri/>) Erişim tarihi: 13.01.2020

Tablo 1: 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri

	Tutar (Milyar TL)	Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	880,4	100
Vergi Gelirleri	756,5	85,9
Gelir Vergisi	171,9	19,5
Kurumlar Vergisi	74,2	8,4
KDV (Dahilde+İthalde)	236,4	26,9
ÖTV	162,6	18,5
Diğer	111,4	12,7
Vergi Dışı Gelirler	123,9	14,4

Vergi gelirlerinin, vergi türleri itibarıyla dağılımına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir. Tablodan anlaşılabacağı üzere, tüm vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranı oldukça yüksektir. Vergi servet üzerinden, gelir üzerinden ya da harcamalar üzerinden alınabilir. Dolaysız vergi, mükellefler tarafından aracısız olarak devlete ödenen vergilerdir Harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergi, servet ve gelir üzerinden alınan vergiler “dolaysız vergi” olarak tanımlanabilir.

Tablo 2: 2019 yılı Vergi Gelirleri

Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranının oldukça yüksek olması kayıt dışı ekonomiyi gündeme getirmektedir. Kayıt dışı ekonomi, Devlettten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlan-

maktadır. Buna göre, bazı kayıt dışı faaliyetler yasa dışı olduğu halde, bazıları yasaklanmamış bir faaliyetin kastî olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi olarak ortaya çıkmaktadır. Literatürde kayıt dışı ekonomi kavramı yerine; gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, paralel ekonomi, faturasız ekonomi, görünmez ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi gibi kavramlar da kullanılmaktadır.⁸

Bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup bilinçli olarak kayıt dışı kalan işlemler ve bu muameleler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ekonominin sağlıklı işleyebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Ekonomide kayıt dışılığın artması ile birlikte kişi ve kurumlar arasında haksız rekabet ortaya çıkmakta, gelir dağılımında denge bozulmakta, mükelleflerin vergiyi gönüllü uyumu azalmakta, vergi bilinci ve toplumsal değerler aşınmaktadır.

Bu itibarla, kayıt dışı ekonominin nedenleri, sonuçları, boyutu, uygulanması gereken strateji ve mücadele yöntemlerinin bir bütün olarak ele alınarak mücadelede kararlılığın ve iradenin ortaya konulması ve uygulanması gerekmektedir.

Devletin tüm kurumları, işbirliği ve koordinasyon içinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmektedir. Son yıllarda bu alanda ciddi mesafeler kat edilmiştir. Ancak, yine de kayıt dışı ekonominin boyutları oldukça büyüktür. Devletin resmi makamları ile yapılan mücadele belirli noktada yetersiz kalabilmektedir. Devletler, bu alanda, resmi kurumlar dışından da destek alarak mücadele etmeyi de tercih edebilmektedir. Bu noktada muhbirlerden kayıt dışı ekonomi ile mücadele destek alınması ve bunun karşılığında muhbirlerin ödüllendirilerek teşvik edilmesi, tercihlerden birisidir.

Bu kapsamda, 1931 yılından beri ülkemizde de ihbar ikramiyesi müessesesi mevcut olup halen uygulanmaktadır. Hali hazırda ülkemizde yürürlükte bulunan, 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun⁹ (1905 sayılı Kanun) ihbar ikramiyesinin yasal dayanağını oluşturmaktadır. Hatta ihbar ikramiyesinin temelini 1341 yılı Bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesine dayandığı söylenebilir. 1905 sayılı Kanun'a ilişkin 20.12.1931 tarih ve 31 nolu Bütçe encümeni mazbatasında yer alan açıklamalardan,¹⁰ ihdas edilen maddede yer alan hükümler-

⁸ Dinçer, B. (2007) Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

⁹ 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 341 bütçe Kanunu'nun 50 inci maddesi bütçeye mevzu varidatın muhbirine ve musadirine ikramiye vadetmekte ve bunun neticesi olarak da inhisar ve gümrük kaçaklar ile devlet kuyudatında tahrir ve tescil edilmesi iktiza eden esaslı vergilerin mektumatını bir hükme ve bir usule tâbi tutmak ve binnetice hususî hükümlerle umumî hükümlerin ihtilâfını mucip olarak kaçak hükümlerini mektumatı ve mektumat hükümlerini kaçakta tatbik etmek gibi karışıklıkları mucip olmakta bulunduğu anlaşıldığından bu lâyhada bütün mektumat ve ona ait hükümleri tevhit etmek faydalı görülmüştür. Bu maksatla altıncı madde ve ihtiva eylediği üç dereceli ikramiye usulü vazedilmiştir.

rin benzerinin 1341 yılı Bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer almakta olduğu anlaşılmaktadır.

Ülkemizde muhbirlerden sadece kayıt dışı ekonomi ile mücadelede değil, suç, suçlu, terör ile kaçakçılıkla mücadelede de faydalanılmaktadır. Örneğin, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'unun¹¹ 23'üncü maddesinde, kaçak zannı ile eşya yakalanması halinde muhbir ve elkoyma ikramiyesine hak kazananlara mezkûr maddedeki esas ve usullere göre ikramiye ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Muhbirlere ikramiye ödenmek suretiyle, yasa dışı birçok eylem ve işlemlerle mücadele edilmekte ise de çalışmamızın konusunu, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede muhbirlerin katkısı, bu katkıyı veren muhbirlere ikramiye ödenmesi, ikramiye ödemesinin usul ve esasları, anılan müesseseye ilişkin tetkik, değerlendirmeler ile uygulamada yaşanan sorunlar ve bu sorunları bertaraf edecek yasal değişikliklere ilişkin öneriler oluşturmaktadır.

¹¹ 31/3/2007 tarih 26479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2. KAYITDIŞI EKONOMİ ve VERGİ DENETİMİ

2.1. Kayıtdışı Ekonomi, Yeraltı Ekonomisi ve Kara Para

Kayıt dışı ekonomi, Devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, bazı kayıt dışı faaliyetler yasa dışı olduğu halde, bazıları yasaklanmamış bir faaliyetin kastî olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi olarak ortaya çıkmaktadır. Literatürde kayıt dışı ekonomi kavramı yerine; gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, paralel ekonomi, faturasız ekonomi, görünmez ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi gibi kavramlar da kullanılmaktadır.¹²

Kayıt dışı ekonomi kapsamında yer alan unsurlar, gelir elde edenler açısından üç grupta toplanmaktadır. Bunlar:

- Yeraltı ekonomisi,
- Yarı kayıtlı ekonomi,
- Hiç kayıtlara girmeyen ekonomidir.¹³



Yeraltı ekonomisi, toplumun zararlı ve ahlâk dışı olarak nitelendirdiği, üretiminin, dağıtımının ve tüketiminin kanunen yasaklandığı faaliyetleri kapsamaktadır. Yeraltı ekonomisi, ekonomik faaliyetlerden bir kısmının, dolayısıyla da vergilendirilebilir kaynakların çeşitli sebeplerle yeraltına kayması anlamına gelmekte ve bu işlem neticesinde de karapara elde edilmektedir. Günümüzde karapara ve kayıt dışı ekonomi kavramları farklı anlamlar içermelerine rağmen birbirleriyle özdeşleştirilmektedirler.

¹² Dinçer, B. (2007) Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

¹³ Akkoç, F. (2010) Kayıt Dışı Ekonominin Algılanması ve Önleme Çabaları Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi, Aydın İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Aydın.

Karapara en geniş tanımıyla, yasa dışı faaliyetlerden (yolsuzluk, sahtecilik, kaçakçılık, uyuşturucu vb.) elde edilen her türlü kazançtır. Daha çok kamu düzenini ilgilendiren ve devletin güvenlik güçlerinin uğraş alanı içinde olan, uyuşturucu ticareti, dolandırıcılık, silah kaçakçılığı, kıymetli maden ve tarihi eser kaçakçılığı, organ ve insan ticareti, sahte pasaport ve vize ticareti, çek-senet tahsili, tefecilik, rüşvet gibi yapılmasına yasalarca izin verilmeyen faaliyetler yer altı ekonomisi kapsamında ele alınmaktadır.¹⁴

Kayıt dışı ekonomi ile karapara arasındaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir.¹⁵

- Kayıt dışı ekonomi ile karapara arasındaki en önemli fark, elde ediliş biçimindedir. Kayıt dışı ekonomik değerler yasal faaliyetler sonucu elde edilirken, karapara yasa dışı faaliyetler sonucunda elde edilmektedir.
- Kaynaklarını kayıt dışı tutmak isteyenlerin temel amacı; elde edilen kaynaklardan ödenmesi gereken vergi ve diğer yasal kesintilerden kurtulmak olmasına rağmen, karapara elde edenlerin temel amacı; yasa dışı yollardan elde ettikleri kaynaklarını yasal yollardan elde edilmiş gibi göstererek ekonomik sisteme entegre etmektir.
- Kayıt dışı ekonomi ile mücadele devletlerin kendi bünyelerinde yer aldığı halde, karapara ile mücadele uluslararası işbirliğini gerektirmektedir.
- Kayıt dışı ekonomi bireysel faaliyetler kapsamında yer almasına rağmen, karapara örgütlü faaliyetler kapsamında yer almaktadır.
- Kayıt dışı ekonominin engellenmesinden vergi daireleri sorumlu iken, karaparanın engellenmesinden iç ve dış güvenlik birimleri sorumludurlar.
- Kayıt dışı ekonomi ile elde edilen değerler milli gelir hesaplarına dahil edilirken, karapara elde etmek amacı ile yürütülen faaliyetler neticesinde elde edilen değerler milli gelir hesaplarına dahil edilmemektedirler.

Bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup bilinçli olarak kayıt dışı kalan işlemler ve bu muameleler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ekonominin sağlıklı işleyebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Ekonomide kayıt dışılığın artması ile birlikte kişi ve kurumlar arasında haksız rekabet ortaya çıkmakta, gelir dağılımında denge bozulmakta, mükelleflerin vergiyi gönüllü uyumu azalmakta, vergi bilinci ve toplumsal değerler aşınmaktadır.

Bu itibarla, kayıt dışı ekonominin nedenleri, sonuçları, boyutu, uygulanması gereken strateji ve mücadele yöntemlerinin bir bütün olarak ele alınarak mücadelede kararlılığın ve iradenin ortaya konulması ve uygulanması gerekmektedir.

¹⁴ Altuğ, O. (1999) Kayıt Dışı Ekonomi, Türkmen kitabevi: Ankara.

¹⁵ Basak, R. (1998) "50 Soruda Kara Para ve Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesi", Türkiye Bankalar Birliği, s. 206, ss. 10.

Türkiye’de kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında başarılı adımlar atılmış, sorunun ortadan kaldırılmasına yönelik hedefler; hükümet programları, kalkınma planları, orta vadeli planlar, yıllık programlar ve malî planlarda yer alan öncelikli konulardan biri olmuş, mücadele stratejisi eylem planları hazırlanmış ve olumlu neticeler alınmıştır.

Sağlıklı ve sürdürülebilir kalkınma hedefine ulaşmak için çeşitli amaçlara özgülenmiş, kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yönelik olarak hazırlanan ve “Öncelikli Dönüşüm Programları”ndan biri olan “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2015- 2017)” Ekonomi Koordinasyon Kurulu’nda görüşülerek kabul edilmiş, 16/02/2015 tarih ve 2015/3 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararı ekinde yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve uygulanmıştır.

Son olarak, 27/10/2018 tarihli ve 30578 sayılı 1’inci mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan 256 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı’nın “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı” başlığı altında yer alan 239’uncu Tedbirde; Gelir İdaresi Başkanlığı sorumluluğunda, ilgili kamu kurum/ku- ruluşları ve sivil toplum kuruluşlarının katkıları ve önerilerinin değerlendirilmesi ile geniş katılımlı bir Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planının (2019-2021) hazırlanarak uygulamaya konulması öngörülmüştür.

Bu kapsamda, kamu kurum/kuruluşları ve sivil toplum kuruluşları ile muhtelif tarihlerde yapılan yazışma, toplantı ve görüşmeler neticesinde, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021) hazırlanmıştır.¹⁶

Eylem Planında yer alan 39 eylem, aşağıda sıralanan 5 ana bileşenden oluşmaktadır.

- Gönüllü Uyum Seviyesinin Yükseltilmesi
- Denetim Kapasitesinin Daha Güçlü Hale Getirilmesi
- Mevzuatın Gözden Geçirilmesi ve Düzenlemelerin Yapılması
- Kurumlararası Veri Paylaşımının Geliştirilmesi
- Toplumun Her Kesimine Yönelik Farkındalığın Artırılması



**Gözümüz
Kayıt Dışı
Ekonominin
Üzerinde**

Diğer taraftan, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin ilk kalkınma planı olan On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023), uzun vadeli bir perspektifle ülkemizin kalkınma vizyonunu ortaya koyarak, milletimizin temel değerlerini ve beklentilerini karşılamak, ülkemizin uluslararası konumunu yükseltmek ve halkımızın refahını artırmak için temel yol haritası olacak şekilde 15 yıllık bir perspektifin ilk beş yıllık dilimi olarak hazırlanmıştır. Mezkûr Kalkınma Planının “262.2.” maddesinde, “Gelir idaresinin kurumsal kapasitesi artırılarak kayıt dışı ekonomiyle mücadele sürdürülecektir.” Şeklinde yer alan ifade ile maliye politikasında kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye vurgu yapılmıştır.

2.2. Denetim ve Vergi Denetimi

Devletin tüm kurumları, işbirliği ve koordinasyon içinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmektedir. Son yıllarda bu alanda ciddi mesafeler kat edilmiştir. Bu noktada vergi denetimleri de en önemli mücadele yöntemlerinden biridir.

Denetim (kontrol, murakabe); Kontrol, Latince “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türemiş olup, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır.¹⁷ Kontrol, murakabe ve denetim kavramları aynı anlama gelmekte, birbirlerinin yerine kullanılmakta olup, bu kavramlar en geniş anlamıyla “arzulanan bir amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varılmış olduğunu inceleyip araştırmaktır”¹⁸ Denetim(kontrol, murakabe)

¹⁶ ([http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/e-defter/KDE%20EP%20\(2019-2021\).pdf](http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/e-defter/KDE%20EP%20(2019-2021).pdf)) Erişim Tarihi: 13.01.2020

¹⁷ AKTUĞLU, s.1, KENGER, s. 4.

¹⁸ KENGER, s.4.

kavramı çok geniş ve kapsamlı bir terim olup bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını da taşımaktadır. Kontrol-denetim kavramının içeriğinde, “inceleme, teftiş, soruşturma, revizyon” kavramları da yer alır.

Denetim, yalnız araştırma ve inceleme ile yetinmez, denetime esas olacak ölçütleri ve fiili sonuçların bu ölçütlerden sapmalarını ile bu sapmaların düzeltilmesi için mümkün olan önlemleri de saptar ve gösterir.¹⁹ Denetim; işlemlerin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında, öncesinde ve sonrasında yapılan incelemeler şeklinde tanımlanmaktadır.²⁰ Aynı zamanda teftiş ve inceleme faaliyetleri ile bu faaliyetleri mümkün kılan ve kolaylaştıran tamamlayıcı işlemler de ihtiva eden sürekli faaliyetlerdir.²¹

Özetle; teftiş bir kurumun iç işleyişine ilişkin bir tür içsel denetim iken, inceleme genel olarak işletme dışı organlar tarafından işlemlerin yapılmasından sonra yapılır ve geçici bir nitelik taşır. Denetim ise teftiş ve inceleme faaliyetleri ile bu faaliyetleri mümkün kılan ve kolaylaştıran tamamlayıcı işlemleri de ihtiva eden sürekli bir faaliyettir.²² O halde denetim(kontrol-murakabe), teftiş ve inceleme kavramlarını da kapsayan bir üst kavram olup, “işlemlerin, yasal, biçimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir”²³ şeklinde tanımlanabilir.

Vergi denetimi ise; kamusal mali denetim kavramı içerisinde yer almakla birlikte, bunun bir alt kavramı olup, vergi idaresinin ve vergi yükümlülerinin ilgili kanunlarla saptanan kurallar çerçevesinde hareket edip etmediklerinin kontrolüdür.²⁴ Benzer tanımlarda vergi denetimi; devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavram²⁵; vergi kanunlarında yer alan hükümlere uyulup uyulmadığı, mali bilanço ve gelir tablosunda yer alan karın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, işlemlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılan denetim²⁶ şeklinde açıklanmıştır.

Bu açıklamalardan hareketle vergi idaresinin yükümlüyü denetimi kavramı; *“vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergilendirmeye ilgili yasal düzenlemelere uyup uymadıkları, vergilendirmeye ilgili işlemlerinin gerçeği yansıtır yansıtmadı-*

¹⁹ KENGER, s.4.

²⁰ AKBAY, s.211.

²¹ AKBAY, s.211.

²² AKBAY, s.211.

²³ AKTAN, H. Basri, “İşletmelerde Mali Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 149, Ocak 1994, s.3.

²⁴ GÜREDİN, Ersin, Denetim, İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:57, İstanbul 1988, s.5.

²⁵ Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul 1995, s.214.

²⁶ ÖZER, Mevlüt, Denetim-1, 1.Baskı, Ankara 1997, s.89.

ğının tespitine yönelik olarak vergi idaresinin yetkili memurları tarafından kamusal güce dayalı olarak yapılan, hukuki sonuçlar doğuran devamlı kontrollerdir.” şeklin- de tanımlanabilir.

Bu tanımda; vergi yükümlüsü ve sorumlularının denetlenmesi kişi unsurunu, vergilendirmeye ilgili eylem ve işlemler üzerinde yapılması konu unsurunu, vergilendirmeye ilişkin işlemlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığı ve kurallara uyulup uyulmadığının kontrol edilmesi amaç unsurunu, belirli dönemlerde değil, herhangi bir dönem ve süreyle sınırlı olmadan yapılması devamlılık unsurunu, vergi idaresinin denetime yetkili elemanları tarafından yapılması, yetki unsurunu, yapılırken kamu gücü ve otoritesinin kullanılması; kamusalılık unsurunu, yapılan denetime bağlı olarak vergi idaresinde bir işlem tesis edilmesi ve böylece hukuksal sonuçlar doğurması ise; hukuki sonuç unsurunu oluşturur.²⁷



2.2.1. Türkiye’de Vergi Denetimi ve Temelleri

Osmanlı İmparatorluğu döneminde batıdaki gelişmelere uyma çabalarının getirdiği sonuçla, Tanzimat döneminden itibaren ciddi bir şekilde denetim işlevini yerine getirecek özel birimlerin kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla 1879 yılında bütün mali işlerin doğrudan doğruya Maliye Bakanlığına bağlı ve yetkili bir kurulun kontrolü altında bulundurulması amacına yönelik bir “Heyeti Teftiş-i Maliye” adı altında teftiş kurulu kurulmuştur.²⁸

Ancak Osmanlı’da sanayileşmenin gecikmesi, sanayileşmiş batılı ülkelerde 19. Yüzyılda ortaya çıkan bağımsız denetim müessesesine ihtiyaç duyulmasını ve dolayısıyla mesleğin gelişim sürecini de geciktirmiştir.

Temettü vergisinin uygulandığı yıllarda, vergi tahrir ve karineye dayandığından vergi denetimine ihtiyaç duyulmamıştır. Cumhuriyet döneminde ise sanayileşmeye önem verilmesi ve ekonomik hayatın canlanması ile vergi denetimi konusunda düzenlemeler yapma ihtiyacı doğmuştur. 1926 yılında 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle denetim önem kazanmış ve vergi denetimi bir

²⁷ Çavuş, A. (2006) Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

²⁸ ENGİN, Ahmet Sezer, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bölümü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 1997, s.54.

müessese olarak bu dönemde başlamıştır. Bu kanunun öngördüğü beyannamelerin incelenmesi görevi tahakkuk memurlarına verilmiştir. Böylece ülkemiz vergi denetiminde ilk vergi denetmenleri tahakkuk memurları olmuştur.²⁹

1927 yılında kabul edilen Muamele Vergisi Kanunu'nda da vergi denetimine yer verilmiştir. Ancak denetim yetkisiyle donatılan memurlar gerekli mesleki bilgi ve ihtisasa sahip olmadıklarından yapılan çalışmalar istenen sonucu vermemiştir. Bu nedenle denetim işlerinde sonraları serbest muhasebecilerden de yararlanılmış, bu kişilerden vergi incelemelerinde faydalanılmıştır.³⁰ Bu uygulama 1934 yılında 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesine kadar sürmüştür.

Bu kanunlarla beyannameli mükellef sayısı arttığından vergi denetimi de önem kazanmıştır. Bu dönemlerde kazanç vergisi hesap mütehasısı ve muamele vergisi hesap mütehasısı adıyla ikili bir örgütlenmeye gidilmiştir. Bu mütehasıslar vergi denetimi ile görevli yeni ve düzenli bir kuruluşun elemanları niteliğini kazanmışlardır. 3840 Sayılı Kanunla Kazanç Vergisi kanunu değiştirilerek Hesap Mütehasısı Muavinliği müessesesi de 1940 yılında ihdas olunmuştur. Bunlar önce ücretli olarak çalıştırılmış, sonradansa kadroya alınmışlardır. Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan bu görevlilerin çalışmalarını vergi inceleme yöntemlerinden uzak, daha ziyade şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yürütmüşlerdir.

Türk vergi reformuna ilişkin ön çalışmalar 1943 yılında başlamıştır. Beyana dayalı vergi sistemine geçiş döneminde girilen reformun başarılı olması ve ülke çapında vergi denetiminin yeni bir açıdan ele alınıp organize edilmesini sağlamak üzere Hesap Mütehasıslığı 1945 yılında Hesap Uzmanlığına dönüştürülmüş, defterdarlığa bağlı vergi kontrol memurluğu (vergi denetmeni) ihdas edilmiştir. Pul müfettişliğinden varidat kontrolörlüğüne dönüşen birim de 1950 yılından sonra Gelirler Kontrolörlüğüne dönüştürülmüştür.³¹

1950 yılına kadar vergileme tekniğinin idarece takdir, karine usulü, kontrol usulü gibi teknikler olması nedeniyle vergi denetimi pek etkin bir şekilde yapılamamıştır. İdarece tahkik ve kontrol usulünde vergiye tabi mal, kazanç gibi çeşitli değerlerin gerçek miktarının devletin kendi mali teşkilatı ve diğer yardımcı teşkilatları aracılığıyla meydana çıkarılması, vergi matrahının incelenmesi ve kontrol edilmesi usulüdür. Bu denetim usulünde gelir vergisinde matrahı oluşturan gerçek ve net gelir miktarını araştırmak için mükelleflerin ticari belgeleri ve defterleri üzerinde

²⁹ "Türkiye'de Vergi Denetimi Anlayış ve Uygulamalarının Gelişimi", Yazar ismi belirtilmemiş, (<http://www.huk.gov.tr/turkce/kurul/tarihce.htm>), s.1.

³⁰ "Türkiye'de Vergi Denetimi Anlayış ve Uygulamalarının Gelişimi", Yazar ismi belirtilmemiş, (<http://www.huk.gov.tr/turkce/kurul/tarihce.htm>), s.1.

³¹ ENGİN, s.55.

incelemeler yapmak, bilanço, kar ve zarar tablolarındaki rakamların defterlerdeki kayıtlara uygun olup olmadığını araştırılır. Bu sistemde başarı için güçlü bir mali teşkilata ihtiyaç vardır. Karine usulünde ise; vergiye tabi gerçek gelirin tespitinden vazgeçilerek, bu miktarın dış karinelere göre tespitine gidilir. Doğaldır ki bu usul gerçek gelirin tespitinde yetersiz kalmaktadır.³²

1950 yılına gelindiğinde idari ve denetim yapısı ile bugünkü vergi idaresinin kuruluşu büyük ölçüde tamamlanmıştır. 1950 yılından itibaren vergide beyan usulünün vergi sistemimizde yerleşmeye başlaması, yeni denetim birimlerinin kurulmasına neden olmuştur. Ancak bu dönemde modern bir vergi sisteminin kabul edilmesine rağmen denetim mekanizmaları istenildiği gibi işletilememiştir. 1960'lardan itibaren büyüyen yerli firmaların ve yabancı firmaların bu yöndeki ihtiyaçlarını gidermek üzere yabancı sermayeli denetim kuruluşları da ülkemizde faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bu dönemde gerek devletin denetleme kuruluşlarında gerekse özel sektörde yeterli ve nitelikli elemanlar yetişmiş olmasına rağmen gerekli yasal düzenlemelerin yapılamaması nedeniyle denetim mekanizmalarına duyulan ihtiyaca rağmen gelişmemiştir.

Bu tarihi süreç içerisinde vergi idaresinde 5345 Sayılı Yasayla yapılan değişiklikle "Gelir İdaresi Başkanlığı" kurulmuştur. Yasada vergi denetimi açısından bir yenilik ve düzenleme yapılmamış olup, sadece vergi idaresinin denetçilerinden gelirler kontrolörleri ile vergi denetim elemanlarının statüleri burada düzenlenmiştir. Buna karşın maliye müfettişleri ile hesap uzmanlarının eskiden olduğu gibi gelir idaresinin dışındaki statüleri devam etmiştir.³³

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilmiş olup Bakanlık bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Söz konusu Kararnameyle 10/07/2011 tarihi itibarı ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

³² ENGİN, s.55.

³³ Çavuş, A. (2006) Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

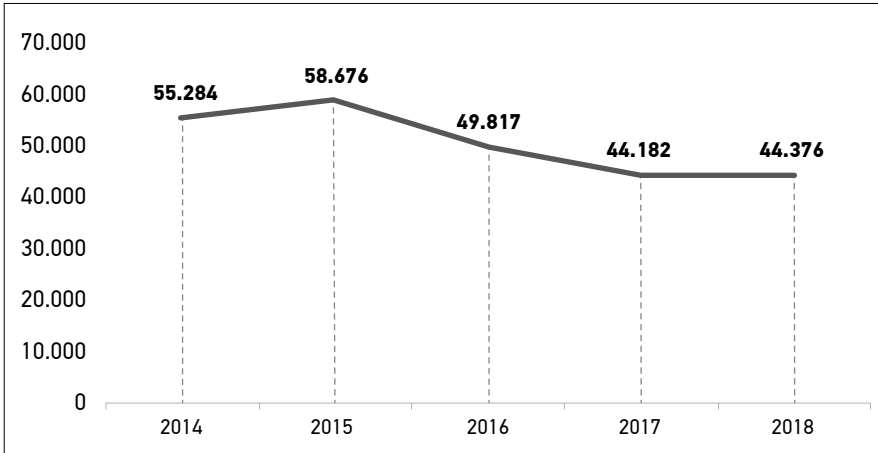
Bu haliyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kurumsal kültüre sahip vergi inceleme yetkisini haiz tüm Bakanlık denetim elemanlarını tek çatı altında toplamış, uzmanlaşmaya dayalı, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği güçlü bir teşkilat olarak örgütlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan tüm denetim elemanlarının Vergi Müfettişi unvanı ile tek çatı altında toplanması ile kayıt dışı ekonomi ile mücadelede çok önemli mesafe alınmıştır. Bu sayede iş bölümü ve uzmanlaşmaya dayalı, risk odaklı vergi incelemeleri yapılması için daha uygun şartlar sağlanmıştır.



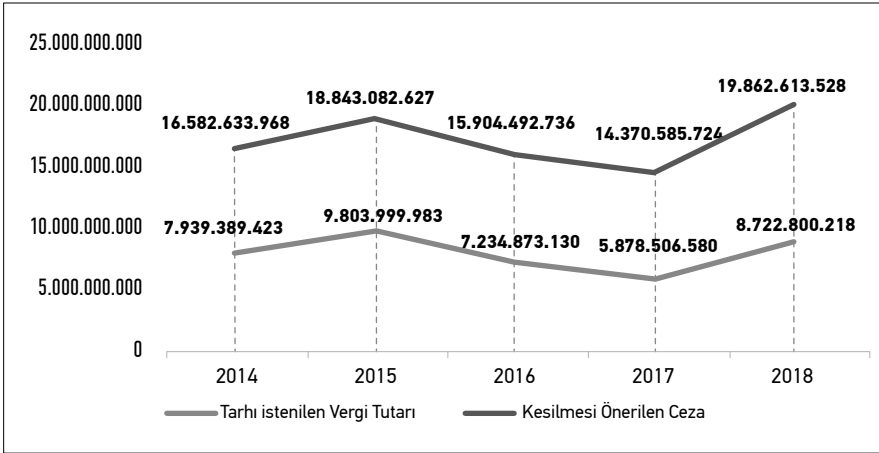
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından son beş yılda incelenen mükellef sayısı ile tarh edilen vergi ve kesilmesi önerilen ceza tutarlarına³⁴ ilişkin bilgiler aşağıda gösterilmiştir.³⁵

Grafik 1: İncelenen Mükellef Sayısı



³⁴ Bu tutarlar, Vergi usul Kanunu uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

³⁵ Çalışmamızın yapıldığı tarih itibarıyla 2019 yılına ilişkin Faaliyet Raporu yayımlanmamış olması nedeniyle bu yıla ilişkin verilere yer verilememiştir.

Grafik 2: Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza

Ülkemizde yer alan denetim organizasyon yapısına tarihi gelişim süreçleri de dikkate alınarak yukarıda yer verilmiştir. Denetim konusunda uluslararası uygulama modelleri temel olarak ülkeler arasında birbirine yakınlaşmakla birlikte her ülke kendi yönetsel organizasyon yapısına uygun denetim modelleri uygulamaktadır.³⁶ “Ülkemizdeki vergi denetim yapısı” ile “diğer bazı ülkelere yer alan vergi denetim yapısının”³⁷ kıyaslanabilmesi açısından bazı ülkelere ilişkin denetim yapısı hakkında aşağıda bilgi verilmiştir.

2.2.2. İngiltere’de Vergi Denetimi

İngiltere’de vergi kanunlarını uygulayan İç Gelir İdaresi ve Gümrükler İdaresi görev alanlarına giren vergilerin niteliklerine göre kendi denetim mekanizmalarına sahiptirler. İç Gelir İdaresinin vergi denetim birimleri; uzman denetim daireleri ve mahalli denetim dairelerinden oluşmaktadır.³⁸

Merkezde bulunan uzman denetim daireleri; vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma durumlarını inceleme ve önleme, uluslararası vergilendirmenin teknik yanları ile ilgilenme faaliyetlerinde bulunur. Bu dairede çok iyi yetişmiş ve toplam personelin %95 lik oranına tekabül eden vergi müfettişleri inceleme, teftiş, vergi sisteminin kötüye kullanılması, adli kovuşturma ile sonuçlanan vergi dosyaları gibi olaylara bakarlar.³⁹

³⁶ “Uluslararası Teftiş Standartları ve Ülke Uygulamaları”, Yazar ismi belirtilmemiş, www.tesev.org.tr, s.1-2.

³⁷ Çavuş, A. (2006) Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

³⁸ YAYMAN, s.72.

³⁹ YAYMAN, s.73.

Uzman denetim dairelerinin içinde; ticari kazançların vergilendirilmesi konusunda uzmanlaşmış “Soruşturma Şubesi”, Hileli gider ya da istihkak talepleri gibi çeşitli ve suç teşkil eden kanun dışı durumları inceleyen “İnceleme Daireleri (The Investigation Office)”, diğer dairelerin görev alanı dışında kalan vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi uyuşmazlığı gibi olaylara bakan “Özel Daireler (Special Offices)”, Hileli olduğuna dair kuşku bulunan büyük çaptaki mükellef hesaplarını inceleyen “Özel İnceleme Şubesi”, Uluslararası nitelikteki vergi kaçakçılığı olaylarını inceleyen “Uluslararası Şube”, yerel vergi dairelerindeki müfettişlerin çalışmalarında ülke düzeyinde uygulama birliğinin sağlanması için tavsiye ve çalışmada bulunan “Cezalar Şubesi”, PAYE⁴⁰ sistemine dahil işverenlerin kayıt ve işlemlerini denetleyen “PAYE Denetim Birimleri” bulunmaktadır.⁴¹

Özel Daireler; haklarında daha önce vergi kaydı ya da dosyası bulunmayan, yani mükellefiyet kaydı bulunmayan maddi durumu iyi olan kişileri incelemeye aldığı gibi, müstehcen yayınlardan elde edilen ve geniş çapta vergi kaçakçılığına sebebiyet veren olayları da incelemeye almaktadır. Büyük çapta vergi kaçakçılığına konu olan işlemleri Özel İnceleme Şubesi incelerken, Uluslararası vergi kaçakçılığı fiillerini ise Uluslararası Şube incelemektedir. İngiltere’de Gümrükler ve Satış İdaresinde faaliyet gösteren KDV Denetim Dairesi ise; mükellefiyet kayıtlarını, KDV konusundaki vergi kaçakçılığı fiillerini denetlemektedir.⁴²

Bir mükellefin vergi kaçırıldığına yönelik yeterli delil ve bilgiler varsa verginin konusuna göre İç Gelir İdaresinin veya Gümrükler İdaresinin bir memuru tarafından yargı merciine başvurularak buradan alınacak izne göre mükellefin iş yerinde, bina ve arazilerinde arama yapılabilir. Bunun süresi iznin verildiği tarihten itibaren 14 gündür ve arama yapacak kişi veya kişiler yazılı izinde ismi geçen memurlar olabilir. Arama sırasında gerekirse soruşturma ile ilgili her türlü belge, eşya ve evraklara el konulabileceği gibi arama yapılacak yerdeki kişilerin üstleri de aranabilir. El konulanların bir listesi denetim yapılan yerin ilgisine verilir. Elkoyma sonucunda işletmenin faaliyetlerinin aksamaması için; gerektiğinde işletmenin sorumlusunun bu belgelerden yararlanmasına denetimi yapan memur tarafından izin verilir.⁴³

İç Gelir idaresinde Commissionerlerce yetkili kılınan görevliler işletmelerde bulunun bilgisayar kayıtlarını ve bilgisayar yardımcı cihazlarını inceleyebilirler. Görevlilerin engellenmesi ve gerekli yardımların yapılmaması halinde para cezası kesilebilir. Tüm bu işlemler sırasında denetleme memurları istenildiğinde göstermek

⁴⁰ “Pay as you earn (kazanırken öde)”, sözlerinin ilk harflerinden oluşan bir terimdir. Ülkemiz uygulamasındaki kaynaktan kesme sistemine benzemektedir.

⁴¹ AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, s.50; YAYMAN, s.63-76.

⁴² YAYMAN, s.74-77.

⁴³ ARABACI, Mehmet, “İngiltere’de Vergi Denetimi”, Maliye Dergisi, Sayı:91, Eylül-Ekim 1988, s.55-57.

üzere resmi kimlik taşırlar, ayrıca yaptıkları işlemlerle ilgili gerekli açıklamaları mükellefe bildirmekle yükümlüdürler.⁴⁴

İç gelir idaresi ve vergi müfettişleri mükellefler ve ilgili diğer kişilerden vergisel işlemlere ilişkin bilgi ve belgelerin bir memur aracılığıyla gönderilmesini 28 günden az olmamak üzere bir süre belirleyerek isteyebilirler. Yine herhangi bir sermaye ortaklığından belirlenen süre içinde ortaklık tarafından çıkarılan tahviller ve hisse senetleri ile ilgili, bunların sahipleri hakkındaki bilgiler de dahil olmak üzere her türlü kaydın bir örneğini isteyebilirler. Ayrıca menkul kıymetlerin aracı kurumlarından, başkası adına bu menkul kıymetlerden gelir sağlayanlardan, satışında ödemelere taraf olanlardan gerekli bilgileri isteyebilir.⁴⁵

Gümrükler ve Satış İdaresi; mükelleflerin kişisel ve mesleki durumlarında meydana gelen değişikliklerin, faaliyete geçen bir işletmenin kayıt ve bildirim, ortaklık bildirim, ölüm, iflas, aciz halleri gibi, bildirilmesini isterler. İşletme kapsamındaki malların teslim eden, bu mallara ilişkin vergiye tabi hizmetleri yerine getiren ya da söz konusu hizmetlerden faydalanan kişiler Commissionerler tarafından istenen bilgileri kendilerine verilen sürede vermek mecburiyetindedirler.⁴⁶

2.2.3. Fransa'da Vergi Denetimi

Türkiye'nin idari sistem olarak örgütlenmesinde model aldığı⁴⁷ Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa'da denetim bakanlıklar bünyesinde bulunan teftiş kurulları tarafından yürütülmektedir. Mali denetim ise esas olarak bakanlıklar arası yetkiye sahip 1816 yılında Maliye ve Hazine Bakanlıklarının birleşmesiyle oluşan "Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı"nda doğrudan bakana bağlı olarak çalışan Maliye Teftiş Kurulu tarafından yapılmaktadır.⁴⁸

Teftiş, soruşturma ve incelemelerde Bakanlığın etkin ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla kurulmuş olan kurul Genel Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettişlerinden oluşmaktadır. Bunların teftiş, inceleme ve soruşturma yapma görevlerinin yanında kamu politikalarının değerlendirilmesi konusunda danışmanlık hizmeti de verme görevleri de vardır.⁴⁹

⁴⁴ YAYMAN, s.78-79.

⁴⁵ YAYMAN, s.79.

⁴⁶ YAYMAN, s.80.

⁴⁷ Ülkemizde de zaman zaman uygulanan "Hayat Standardı" esasının kaynağı Fransızların "Code General Des Impots" kavramıdır. Hayat tarzının bazı unsurlarına göre vergilendirilecek gelirin minimal götürü takdiri başlıklı 168. maddesinde; bir mükellefin beyan ettiği gelirle sürdürdüğü hayat tarzı arasında bir nispetsizlik görülmesi halinde vergi matrahının hayat tarzının bazı unsurlarına göre götürü olarak nasıl hesaplanacağı istisnai bir durum olarak düzenlenmiştir. YAYMAN, s.81-82.

⁴⁸ Uluslararası Teftiş Standartları ve Ülke Uygulamaları, s.2.

⁴⁹ Uluslararası Teftiş Standartları ve Ülke Uygulamaları, s.2.

Fransa'da başında müfettiş denilen sorumlunun bulunduğu yerel vergi daireleri alt bölümlere ayrılmıştır. Bu birimler ise kontrolörler aracılığıyla yönetilir. Kontrolörlerin elinde kendi bölgelerinde bulunan mükelleflerin mükellef kütükleri ve nüfus sayım cetvelleri bulunmaktadır. Bunlar kapı kapı dolaşarak kendi bölgelerinde her yıl yoklama yapıp mükellefiyet saptamaktadırlar. Asıl görevleri yükümlüyü ve vergi matrahını belirlemektir.⁵⁰

Fransa'da yoklama ülkemiz uygulamasındaki yoklama müessesesine benzetilmektedir. Yoklamada işyerinde yapılan fiziki kontrollerde stok tespitleri, faturasız satışların önlenmesi, kasa defterlerinin günlük olarak tutulup tutulmadığı gibi hususlar denetlenmektedir.⁵¹

Fransa'da vergi incelemesi; şekli inceleme, belgeler üzerinde inceleme ve işyerinde inceleme olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır.

Şekli incelemede; beyannamede beyan edilen unsurların birbirleriyle uyumlu olup olmadıkları, beyanname üzerinde yapılan rakamsal hesaplamaların doğru olup olmadığı, mevcut beyannamenin daha önceden verilen beyannamelerle uyumlu olup olmadığı gibi hususlar incelenir.⁵² Yükümlü beyanları üzerinde yapılan bu ön incelemede; incelemeyi yapan kişi, yükümlünün işlerine gitmeksizin ve defter ve belgelerine inmeksizin denetimini yapmaktadır. Amaç, yükümlünün beyanname-sinde olması gereken bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Böylece konu daha başından ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak hatalar, yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir. Bir tür "mali iç denetim" (le controle fiscal interne) diyebileceğimiz bu yöntem Fransız Vergi Hukukunda "controle sur pieces"(beyanname üzerinde denetim)denmektedir.⁵³

Belgeler üzerinde incelemede; Mükellefin vermiş olduğu beyannameler mükellefin dosyasındaki bilgi ve belgelerle karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sırasında görevli mükelleften aydınlatıcı bilgiler isteyebileceği gibi, kendisinden bazı düzeltmeler yapmasını da isteyebilir. Bu inceleme sonucunda verginin vergi idaresince resen belirlenmesi veya iadesi istenen vergilerin uygunluğunun araştırılması gibi durumlar söz konusu olabilmektedir. Şüphesiz her iki durumda da beyannamenin beyanname dışı unsurlarla detaylı olarak karşılaştırılması söz konusudur.⁵⁴

⁵⁰ ERDEM, Burhan, Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 223/154, Eskişehir 1981, s.77.

⁵¹ YAYMAN, s.82.

⁵² SÜRAL, Arıcan, "Fransa'da Katma Değer Vergisi'nin Kontrolü", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:92, Yıl 1990, s.18.

⁵³ KILIÇDAROĞLU, Kemal, "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", (http://www.tbmm.info/modules.php?name=article&lang=tr&uid=kemalkilicdaroglu&start=70&list=10&file=index_detay&idMArticle.)

⁵⁴ YAYMAN, s.82.

İşyerinde incelemede; derinlemesine inceleme yapılmaktadır. Yükümlünün iş-yerine gidilerek, beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan incelemedir. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukukunda bu tür incelemeye “controle sur place” (işyerinde denetim) denilmektedir.⁵⁵

Fransa’da tüm bu incelemelerde yükümlünün eğitime ayrı bir önem verilmektedir. Vergiler Genel Müdürlüğü’nün yaptığı bir araştırmaya göre denetimden geçen yükümlüler beyannamelerini daha iyi doldurmakta ve yanlışlardan büyük ölçüde kurtulmaktadırlar.⁵⁶

Bu ülkede vergi idaresi vergi güvenliğini sağlamak için bilirkışı kullanma hakkı, müsadere hakkı, satın alma hakkı, bilgi toplama hakkı gibi birtakım yetkilerle donatılmıştır. Müfettiş düzeyinde bir memurun yazılı izni ile idare ve tahakkuk memurları bilgi toplama yetkisini kullanabilmektedirler. Bankalar ise; her yılın sonunda müşterilerine ödemiş oldukları faiz ve ortaklara ödedikleri kar paylarını vergi idaresine bildirirler ve alınan bu bilgiler mükellefin beyannamesiyle karşılaştırılarak gerçek durum tespit edilmeye çalışılır.⁵⁷

2.2.4. Almanya’da Vergi Denetimi

Almanya’da vergi denetimi, geniş anlamıyla, yönetimin ve mükelleflerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesi olup, vergi denetimi, vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolünü kapsar.⁵⁸ Almanya’da “teftiş” nitelikli denetim Sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir.

Almanya’da bizdeki gibi maliye müfettişi, kontrolör veya kontrol memurları yoktur.⁵⁹ Vergi denetimi Almanya’da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve Vergi Dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Bu arada mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı bir biçimde hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde yetkileri bulunmaktadır. Bu elemanlar tarafından yapılan inceleme derinliğine bir inceleme olmayıp, bir nevi bizdeki beyanname revizyonuna benzeyen bir gözden geçirmedir. Asıl incelemeler Vergi Dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi

⁵⁵ KILIÇDAROĞLU, Kemal, “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”.

⁵⁶ KILIÇDAROĞLU, Kemal, “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”.

⁵⁷ YAYMAN, s.84.

⁵⁸ CAN, İsmail, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, Maliye Dergisi, Maliye Tetkik Kurulu, Sayı:53, Eylül-Ekim 1981, s.66.

⁵⁹ 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname sonrasında Vergi Müfettişi unvanına dönüşmüştür.

kaçakçılığı takip memurları diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler. Bu arada eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığının da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur.⁶⁰

Almanya'da vergi yönetiminin etkinliğine paralel olarak mükelleflerin vergiye karşı olan duyarlılıkları vergi kayıp ve kaçığı sorununu önemli ölçüde azaltmış bulunmaktadır. Bu arada vergilemenin etkinliği bakımından, Mali Müşavirlerin (Wirtschaftsprüfer) de önemli rolü olduğunu belirtmek gerekir.⁶¹

Vergi incelemesini (Betriebsprüfung), Alman Federal Anayasasının 3/1'inci maddesinde yer alan "Bütün insanlar kanun önünde eşittir" ilkesinin bir sonucu olarak, vergi sisteminin "eşit vergi yükümlemesini garanti altına alacak kontrol imkanlarıyla desteklenmesi" ihtiyacının bir şekli biçiminde düşünmek mümkündür.⁶²

Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi inceleme elemanları, büyük ticari işletme, büyük tarımsal işletme defter ve hesaplarını incelerler. Buna karşın vergi dairesi inceleme elemanları, kendi dairelerine bağlı orta, küçük ve çok küçük işletmelerin hesaplarını incelerler.⁶³ Almanya'da vergi incelemesi yapan tüm elemanlar incelemeyi mükellefin işyerinde yapmak zorundadırlar.⁶⁴

Vergi inceleme elemanlarınca hazırlanan raporlar vergi idaresi açısından bir öneri niteliğinde olup, çalışmalarını daha ziyade mükelleflere yardımcı olma şeklinde yürütürler. Vergi inceleme elemanlarının defter, kayıt ve belgelere elkoyma yetkileri olmadığı gibi arama da yapamazlar.

Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurlarının ise daha geniş yetkileri vardır. Mükellefin evinde, işyerinde ya da gerek gördüğü yerlerde arama yapabildikleri gibi, ilgili her türlü defter, kayıt ve belgelere el koyabilmektedirler ve kanıtların ortadan kaldırılması şüphesinde geçici tutuklama yapabilirler⁶⁵.

Almanya'da vergi incelemeleri gümrük vergisi ve özel tüketim vergileri dışında, beyana dayalı devlet ve diğer kamu kuruluşlarına ait her türlü vergilerde yürütülmektedir. Gümrük ve tüketim vergileri ise özel işletme inceleme elemanları tarafından denetime tabi tutulmaktadır.⁶⁶

Almanya'da idarenin tüm ülkeye dağılımı esasına göre, vergi incelemelerinin planlanması merkez örgütünün yanı sıra taşra örgütlerince de yapılmaktadır. Vergi

⁶⁰ CAN, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", s.70.

⁶¹ CAN, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", s.70.

⁶² CAN, "Almanya'da Devletin...", s.28.

⁶³ AKDOĞAN, s.59.

⁶⁴ AKDOĞAN, s.59.

⁶⁵ AKDOĞAN, s.59.

⁶⁶ AYDINOĞLU, İ.Hakkı, "Akçalı Denetim(Bizde ve Dünyada)", Maliye Enstitüsü Konferansları 1965, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No:199-181/23, Ankara 1966, s.162, AKDOĞAN, s.60.

daireleri bünyesinde özel inceleme büroları vardır. Bu bürolar bölgeler halinde tek elden düzenlenmekte ve yönetilmektedir. Böylece bir taraftan idari dağılıma sağlanırken, diğer yandan açıklık ve tutarlılık kaybedilmemiş olmaktadır.⁶⁷

Merkez vergi inceleme elemanları incelemeye başlamakla vergi dairesinin bir elemanı haline gelmekte iken, vergi kaçakçılığını takip elemanlarının yönetimleri, tamamen ayrı ve son derece geniş yetkilere sahip olduklarından, Yüksek Maliye Dairesince yapılmaktadır.⁶⁸

Mükellefler istenilen bilgileri bildirimlerinde belirtmek zorunda olup, bildirim ve ekindeki belgeler bildiri alan görevli tarafından inceleme elemanı gibi kontrol edilmektedir. Eksiklikleri tamamlattığı gibi, hataları düzelttirip, mükelleften gerekli bilgileri isteyebilmektedir. Bu düzenleme bizdeki beyanname revizyonuna benzetilmektedir ve asli bir inceleme faaliyeti değildir.

Asıl inceleme faaliyetlerini yürütenler vergi inceleme elemanları ve vergi kaçakçılığı takip memurlarıdır. Bu elemanlar tüm inceleme sürecini yürütmekte ve çalışmalarını bir rapor halinde bağlı bulundukları birime vermektedirler. Vergi inceleme elemanlarının raporları daha ziyade bir öneri niteliğinde iken, vergi kaçakçılığı takip elemanlarınınki daha kesin hüküm ifade eder.⁶⁹

2.2.5.İtalya'da Vergi Denetimi

Avrupa ülkeleri arasında yolsuzlukla mücadele konusunda deneyim sahibi olan İtalya'da vergi denetimi; 1939 yılında kurulan Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na hiyerarşik örgütlenme dışında bağlı olarak kurulan "Kamu Mali Denetim Birimi (Servizi Ispettitivi Di Finanze Pubblica-S.I.D.F.P)" tarafından yapılmaktadır.⁷⁰

Kamu Mali Denetim Birimi, merkezde Mali Denetim Birimi (Servizi Ispettitivi Di Finanze) ve Merkezi Denetim Birimi, yani Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (Servizio Cenrale Degli Ispettori Tributari) olmak üzere iki birim halinde çalışmaktadır. Bu denetim birimlerinin temel görevi ise; teftiş, inceleme ve vergi yasalarına uygunluk denetimi yapmaktır.⁷¹

İtalyan Maliye Bakanlığının vergiye yönelik örgütlenmesinde göze çarpan önemli bir farklılık, gelir idaresi dışında ve doğrudan bakana bağlı bir tür vergi polisi birimi ihtiva etmesidir (Guardia di Finanza). Bu birimin denetim görevi mükelleften gerek-

⁶⁷ ALAYBEK, Ali, "Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza", Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No:1959-98, Damga Matbaası, 1959, s.7.

⁶⁸ KANDAŞ, Bahri, "Federal Almanya'da vergi Kanunlarının Tatbikatında Cari Olan Kontrol İşlemleri, Vergi Kaçakçıları ile Mücadele Şekil ve Usulleri, Murakabe ve Kontrol Organları", (Yayınlanmamış) Bilim Raporu, İstanbul 1965, s.24-26., AKDOĞAN, s.61.

⁶⁹ AKDOĞAN, s.62.

⁷⁰ Uluslararası Teftiş Standartları ve Ülke Uygulamaları, s.4.

⁷¹ Uluslararası Teftiş Standartları ve Ülke Uygulamaları, s.4.

li tutanakları almasıyla tamamlanır ve bu tutanaklar, incelemenin tamamlanması amacıyla ilgili yerel denetim bürolarına gönderilir.⁷²

Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (SECIT), doğrudan doğruya Maliye Bakanına bağlıdır. Görevi, gelir idaresi bünyesindeki bürolarca ve Guardia di Finanza tarafından gerçekleştirilen denetimleri takip etmek ve özellik arzeden durumlarda, mükellefler nezdinde bizzat vergi denetimi yürütmektir. Merkezi seviyedeki vergi incelemelerinin yukarıda belirtilen ve doğrudan bakana bağlı olan Vergi Müfettişleri Merkez Servisince (SECIT) yürütülmesine karşılık, bölgesel veya yerel ölçekli denetimler Gelir İdaresi bünyesindeki denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir.⁷³

SECIT (Vergi Müfettişleri Merkez Servisi), bakanlığın değişik birimlerinden topladığı bilgi ve verileri değerlendirerek, vergisel yönden “riskli” bulunan mükellef gruplarını belirler ve Maliye Bakanına bir program önerir. Bakan da bu bilgi ve öneriler doğrultusunda hem gelir idaresinin denetimle görevli büroları tarafından hem de Guardia di Finanza tarafından yürütülmesi öngörülen bir yıllık program ilan eder. Yıllık programda belirtilen ölçütler doğrultusunda denetlenebilecek mükelleflerin listesi, denetimle görevli birimler itibarıyla bilgi işlem merkezinden listeler halinde çıkarılır ve ilgililere gönderilir.⁷⁴

2.2.6. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Denetimi

Denetim ne kadar etkin ise kayıt dışılık ve dolayısıyla vergiden kaçınma eğilimi o kadar azdır. Vergi denetimi yasalara uymayanlar açısından ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçebilmek de mümkün değildir.⁷⁵ Bu konuda kayıt dışılığın ve vergi kaçakçılığı boyutlarının çok düşük olduğu ABD’nde; vergi kaçırmanın nimetinin küçüklüğüne karşın, yakalanmanın külfetinin çok büyük olduğu görülmektedir. Vergi cezalarının tam olarak ve yaygın bir şekilde uygulanması mükelleflerin hemen tamamının gelirlerini eksiksiz ve doğru beyan etmelerine etkili olmaktadır.⁷⁶ ABD’nde vergi yasalarına gösterilen gönüllü vergi verme düzeyine bakıldığında, yasal faaliyetlerden doğan vergi borcunun yaklaşık %85’inin gönüllü olarak beyan edilmesi ve ödenmesi ile dünyadaki en yüksek istek düzeylerinden bi-

⁷² DOĞAN, Can/KAPUSUZOGU, Tuncay, “Çesitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:283, Mart 2005, s.22.

⁷³ DOĞAN/KAPUSUZOGU, s.22.

⁷⁴ DOĞAN/KAPUSUZOGU, s.22.

⁷⁵ AYDEMİR, Şinasi, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1995, s.223.

⁷⁶ TUNÇ, Ömer, “ABD’nde Vergi İncelemesi”, Maliye Yazıları, Sayı:17-18, Mart-Haziran 1989, s.62.

rini oluşturduğuna inanılmaktadır.⁷⁷ Bunda ise bu ülkede vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olarak değerlendirilmesinin ve cezaların etkili uygulamasının rolü bulunmaktadır.⁷⁸

Gelirler kontrolörleri, gerçek kişilerin karmaşık nitelikteki beyannameleri ile şirketler, ortaklıklar, işveren beyannamelerini ve tüketim vergisi beyannamelerini incelemektedirler.⁷⁹ İncelemeleri sırasında vergi kaçakçılığı ve suç teşkil eden hileli işleri saptarlarsa incelemeyi durdurup istihbarat servisini uyarmaktadırlar. Bunun yanında işyeri ve konutlarda arama yapabilen, bulunan belgelere el koyabilen, gerektiğinde yükümlüleri tutuklama yetkisine sahip olan, yükümlülerle ilişkili üçüncü kişilerden bilgi isteyebilen, diğer bulunan kanıtlayıcı belgelere inerek ve gerektiğinde işyeri inceleme elemanları ile birlikte çalışabilen “kaçakçılık servisi inceleme ve soruşturma elemanları” vardır.⁸⁰

Vergi denetim elemanları, gerçek kişilerin beyannamelerini IRS'nin yerel vergi dairesinde mükellefle yüz yüze görüşerek incelemekte olup, az muhasebe bilgisi gerektiren kira gelirleri gibi basit vergilendirme konuları üzerinde inceleme yapmaktadırlar.⁸¹ Revizyon niteliğinde, defter ve belgelere bakılmadan yapılan çalışmaları “büro inceleme elemanları” yürütmekte olup bunlar, mükellefin giderleri, bağışlarla ilgili indirimleri ve çok basit vergi meselelerini incelemektedirler.⁸²

Amerika Birleşik Devletlerinde mevcut beyanname kabul ve işleme sistemine göre, beyannameler posta yoluyla alınmakta, tasnife tabi tutularak kodlanmakta ve bilgisayara işlenmektedir. Bilgisayarlarda da beyannameler kontrol edilip elektronik ortamda Ulusal Bilgisayar Hesap Merkezine (National Computing Center) gönderilmekte ve vergi iadeleri yine posta yoluyla mükelleflere gönderilmektedir.⁸³

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi denetimi posta yoluyla, görüşme yoluyla dairede veya yükümlünün işyerinde yapılmaktadır.

Daire Denetimi (Office Audit); bölge idarecisinin ofis temsilcisi tarafından IRS'nin ofisinde ya da yazışma yoluyla yapılmaktadır. Mükellef haklarının, itiraz yollarının ve problemin anlatıldığı bir mektupla dairede denetim başlamaktadır. Bu mektup

⁷⁷ AK, Bülent, “Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı”, Vergi Dünyası, Yıl 12, Sayı:200, Nisan 1998, s.62.

⁷⁸ KOBAN, Emine, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Sorunu Ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt: 16 Sayı:3,Ekim 1998, (<http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/3/koban/koban2.html>), s.3.

⁷⁹ ABD İç Gelir İdaresi(IRS) İncelemesi, s.20.

⁸⁰ ŞEKER, s.87.

⁸¹ ABD İç Gelir İdaresi(IRS) İncelemesi, s.20.

⁸² ABD İç Gelir İdaresi(IRS) İncelemesi, s.20.

⁸³ YAYMAN, s.65.

üzerine mükellef ya inceleme elemanı ile görüşmekte ya da gerekli bilgileri posta yoluyla inceleme elemanına göndermektedir.⁸⁴

İşyerinde Denetim (Field Audit): genellikle ticari ve zirai kazanç sahiplerinden kurum beyannameleri ile profesyonel işlerle uğraşan mükelleflerin beyannameleri için yapılır. Yükümlünün defter ve belgelerini incelemek, yaşam biçimini gözden geçirmek için bir süre yükümlüye yakın olarak işyerinde çalışılır.⁸⁵ İşyerinde veya dairede yapılan incelemelerde, inceleme elemanı delil bulabilmek için bütün defter, kayıt ve belgelere cebren bakabilme konusunda yetkilidir.⁸⁶

IRS vergi denetimi yaparken beyanname seçiminde matematiksel formüller kullanır. Hata içeren ve önemli ölçüde vergi kaybı içeren beyannameler seçilir.⁸⁷ Vergi denetim elemanı mükellefle ilk görüşmesinde yaptığı incelemenin mahiyetini ve mükellefin haklarını bildirmektedir. Mükellefin talebi halinde IRS görevlisi vergi miktarının tespit ve tahsilatıyla ilgili olarak aralarında yapılan görüşmenin ses kaydının yapılmasına izin verebilir.⁸⁸

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi incelemesi, mükellefin vergisel yükümlülüklerini doğru olarak yerine getirip getirmediğini belirlenmesi için, federal vergilere ilişkin olarak verilen her türlü beyannamelerin seçimi ve incelenmesini kapsayacak ülke düzeyinde bir denetim programı ile yürütülmektedir. Vergi İncelemesi; beyannamelerin bilgisayar tarafından ön kontrolü, vergi incelemesine alınacak beyannamelerin seçimi, vergi incelemesine alınacak muhtemel beyannamelerin inceleme elemanlarınca gözden geçirilmesi şeklinde üç aşamada yapılmaktadır.⁸⁹

İlk aşamada; posta ile gönderilen beyannameler imza eksikliği, eklenmesi gereken formların eksikliği gibi hususlarda önincelemeye tabi tutulur, eksikler mükellefe bildirilip tamamlanması istenir. Ardından verilen beyannamelerden hangilerinin incelemeye tabi olacağı matematiksel formüllerle, hata çıkma olasılığı yüksek beyannameler belirlenir. Öncelikle beyannameler bilgisayar ile matematiksel hatalar yönünden denetlenir. Mükellef borçlu çıkarsa ödemesi istenir, fazla tahsilat varsa iade edilir ya da mahsup edilir. İkinci aşamada; indirilmesi mümkün olmayan indirim kalemleri incelenir. Bu inceleme özel olarak yazılmış programlarla yapılır.⁹⁰

⁸⁴ AKDOĞAN, s.44.

⁸⁵ ŞEKER, s.156.

⁸⁶ AKDOĞAN, s.44-45.

⁸⁷ SAYIN, Mahmut, "Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:95, Ağustos 1996, s.9.

⁸⁸ YAYMAN, s.63.

⁸⁹ YAYMAN, s.64-66.

⁹⁰ İzin verilmeyen indirimler programı(Unallowable Items Program) adı verilen bu program ile beyan edilen gelirlerin karşıt incelemesi yapılarak beyan dışı bırakılan gelir saptanır. Beyannamelerin incelemeye alınmasında kullanılan programlardan biri de; sorgulanabilir indirimler programıdır. Bu programla beyannamenin tamamı veya belli beyan unsurları ayrıntılı incelemeye alınır.

Vergi denetim servislerince incelemeye alınacak olanların belirlenmesinde tesadüf seçimi, özel hedef seçimi ve ayrımcı fonksiyon sistemi kullanılmaktadır.⁹¹

3. MUHBİRDEN YARARLANMAYA YÖNELİK MEVCUT DÜZENLEMELER

Muhbir, kelime anlamı olarak, haber ulaştırıcı, haber veren kimse, yasa dışı olan bir durumu yetkili makamlara bildiren kimse, ihbarcı şeklinde tanımlanabilir. Kitabın bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, ülkemizde, muhbirlerden sadece kayıt dışı ekonomi ile mücadelede değil, suç, suçlu, terör ile kaçakçılıkla mücadelede de, muhbirlerden faydalanılmaktadır.

Suç, suçlu, terör ile kaçakçılıkla mücadelede ihbar ve şikayetler sayesinde oldukça önemli adımlar atılmıştır. İhbar ve şikayet ile ödüllendirmeye ilişkin mevzuatımızda da çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Mer'i mevzuatımızda yer alan ihbar ve şikayet, ikramiye ile ödüllendirmeye ilişkin açıklamalarımıza aşağıda bölümler halinde yer verilecektir.



3.1. Ceza Muhakemesi Kanunu Kapsamında İhbar ve Şikayet

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun⁹² 158'inci maddesinde, *suça ilişkin ihbar veya şikâyetin, Cumhuriyet Başsavcılığına veya kolluk makamlarına yapılabileceği, valilik veya kaymakamlığa ya da mahkemeye yapılan ihbar veya şikâyetin, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderileceği, yurt dışında işlenip ülkede takibi gereken suçlar hakkında Türkiye'nin elçilik ve konsolosluklarına da ihbar veya şikâyetle bulunulabileceği, ihbar veya şikâyetin yazılı veya tutanağa geçirilmek üzere sözlü olarak yapılabileceği* belirtilmiştir.

İhbar ve şikâyet konusu fiilin suç oluşturmadığının herhangi bir araştırma yapılmasını gerektirmeksizin açıkça anlaşılması veya ihbar ve şikâyetin soyut ve genel nitelikte olması durumunda soruşturma yapılmasına yer olmadığına karar verilir.

⁹¹ ÇAĞLAYAN, Toper, "ABD'nde Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelemesine Alınma Süreci ve Vergi İncelemesi Sonuçları", Maliye Dergisi, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Sayı:75, Mayıs-Haziran 1985, s.8.

⁹² 17.12.2004 tarih 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.2. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun Kapsamında

İhbar ve Şikayet

Halkın dilek ve yakınmalarını devlet kurum ve görevlilerine iletilmesinin uygulaması olan dilekçe hakkının mazisi eskiye dayanmaktadır. İlk kez 1215 tarihli Magna Carta ile uygulamaya başlayan dilekçe hakkı günümüze kadar gelmiştir.⁹³

Bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereğidir. İdare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılması hukuk devletinin en temel niteliğidir. Dilekçe hakkı, sorulara cevap almak suretiyle bilgi edinmeyi, şikayette bulunmak suretiyle denetlemeyi, dilek ve öneride bulunmak suretiyle de demokratik katılımı sağlayan siyasal haklardandır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40'ıncı maddesi, Devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu, keza "Dilekçe hakkı" başlıklı 74'üncü maddesi de, dilekçe sahiplerine başvuru sonuçlarının yazılı olarak bildirilmesi hükmünü içermektedir.

Anayasada yer alan bu düzenlemelerin uygulanması ile ilgili olarak, 01.11.1984 tarihli ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'da⁹⁴ bazı düzenlemeler yer almaktadır. Mezkûr Kanun'un kapsamı, Türk vatandaşları ile Türkiye'de ikamet eden yabancılar (karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla) olarak sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, anılan kişiler kendileri veya kamuyla ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve yetkili idari makamlara yazı ile başvurma hakkına sahiptirler.

Bu kişiler tarafından yapılan başvurularda; ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmekle birlikte, başvurularda olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir.⁹⁵

⁹³ H. V. WISEMAN, "Magna Carta Efsanesi", Münci KAPANI (çev.), Ankara: AÜHF 40. Yıl Armağanı, 1966, s.463, Servet ARMAĞAN, Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası, İstanbul: 1972, s.6.

⁹⁴ 10/11/1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁵ 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi, 24 Ocak 2004 tarih ve 25356 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.3. Terörle Mücadele Kanunu'na Göre Ödüllendirme

3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu'nun⁹⁶ "Ödüllendirme" başlıklı 19'uncu maddesinde "İşlenişine iştirak etmemiş olmak koşuluyla bu Kanun kapsamına giren suçun ortaya çıkarılmasına veya delillerin ele geçirilmesine ya da suç faillerinin yakalanabilmesine yardımcı olanlara veya yerlerini yahut kimliklerini bildirenlere para ödülü verilebilir. Ödül miktarının belirlenmesi ve ödülün verilmesine ilişkin usul ve esaslar İçişleri Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir." düzenlemesi yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak Terör Suçlarının Ortaya Çıkarılmasına veya Delillerin Ele Geçirilmesine ya da Suç Faillerinin Yakalanmasına Yardımcı Olanlara Verilecek Ödül Hakkında Yönetmelik⁹⁷ yayımlanmıştır. Mezkûr Yönetmelik düzenlemesine göre para ödülü verilebilmesi için;

- a) Suçun, 3713 sayılı Kanun kapsamında bulunması,
 - b) Verilen bilginin, suçun ortaya çıkarılmasına veya delillerin ele geçirilmesine ya da suç faillerinin yakalanabilmesine yardımcı olacak niteliği haiz olması,
 - c) Ödüllendirilecek kişinin; suçun işlenişine iştirak etmemiş olması, güvenlik korucuları ve gönüllü güvenlik korucuları hariç kolluk, askeri personel veya terörle mücadele ile görevli kamu personeli ya da istihbarat amaçlı süreli veya süresiz bilgisinden istifade edilen kişilerden olmaması,
 - d) Yardımcı olan tarafından verilen bilgilerin, (c) bendinde belirtilen kişiler tarafından daha önceden elde edilmemiş olması,
- gerekir.

Tanıklık sıfatı ile verilen bilgilere istinaden ödüllendirme yapılamaz. Ödüllendirme için, bilgi verdiği tarihten itibaren en geç bir yıl içerisinde yardımcı olanın kendisinin ya da kanuni temsilcisinin yazılı olarak ilgili kolluk biriminden talepte bulunması germekte olup, öngörülen sürede yapılmayan ödül talepleri işleme alınmaz. Ayrıca, ödüllendirilecek kişinin Türk vatandaşı olması şartı aranmayacaktır.

3713 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi kapsamında verilebilecek ödüllerin azami miktarları, sağlanacak bilgi, aydınlatılacak suç veya aranan fail dikkate alınarak ödül komisyonunca belirlenecektir. Ödül komisyonu tarafından belirlenen her bir ödül miktarı 200 bin Türk Lirasını⁹⁸ geçemeyecek olup, suç failinin terör örgütünde üst düzey yönetici olması veya ortaya çıkarılan suçun toplumda oluşturduğu infial ve etki de dikkate alınarak verilecek ödülün miktarı, ödül komisyonunun önerisi ve İçişleri Bakanının onayı ile 50 katına kadar artırılabilir.

⁹⁶ 12.4.1991 tarih 20843 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁷ 5.11.2019 tarih ve 30939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁸ Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır ve bu hesaplamada bir Türk Lirasının küsuru dikkate alınmaz.

3.4. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Muhbir ve Elkoyma İkramesine

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 23'üncü maddesinde, kaçak zan- nı ile eşya yakalanması halinde muhbir ve elkoyma ikramiyesine hak kazananlara mezkûr maddedeki esas ve usullere göre ikramiye ödeneceği hüküm altına alın- mıştır.

Kaçak zan- nı ile eşya yakalanması halinde "muhbir" ve "elkoyma" ikramiyesine hak kazananlara aşağıdaki esas ve usullere göre ikramiye ödenecektir.

- 1) 10/7/1953 tarihli ve 6136 sayılı Ateşli Silâhlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Kanun'un 12'nci maddesine aykırılık suçlarından yakalanan silâh ve mermiler ile Türk Ceza Kanunu'nun 174'üncü maddesine muhalefet suç- larından yakalanan maddelerin olay tarihine göre Milli Savunma Bakanlı- ğınca her yıl belirlenen değeri esas alınarak, sahipli yakalanması halinde değerinin yüzde yirmibeşi kamu davasının açılmasını, yüzde yetmişbeşi ise mahkûmiyete ilişkin hükmün veya müsadere kararının kesinleşmesini takip eden üç ay içinde; sahipsiz yakalanmışsa yakalanan eşya değerinin yüzde ellisi müsadere kararının kesinleşmesini takip eden üç ay içinde,
- 2) Uyuşturucu madde ve uyuşturucu madde elde etmek amacıyla ekilen bitki yakalamalarında, her türlü uyuşturucu maddenin birim miktarı ve uyuşturu- cu madde elde edilen bitkilerin ekili olduğu alanın yüzölçümü esas alınarak Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sabit bir rakamın memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak değerinin; mezkûr Kanun'un 3'üncü maddesi- nin on sekizinci ve on dokuzuncu fıkraları kapsamında gerçekleştirilen ya- kalamalarda ise, Cumhurbaşkanınca paket, kilogram ve litre bazında tespit edilecek sabit rakamların memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu buluna- cak değerinin; sahipli yakalanmış ise yarısı kamu davasının açılmasını, diğer yarısı mahkûmiyete ilişkin hükmün veya müsadere kararının kesinleşmesini takip eden üç ay içinde, sahipsiz yakalanmış ise tamamı müsadere kararının kesinleşmesini takip eden üç ay içinde,
- 3) (a) ve (b) bentlerindeki durumlar dışındaki ikramiye ödemelerinde, çıkış kaçağı eşyanın FOB, giriş kaçağı eşyanın CIF kıymeti esas alınır. Sahipsiz yakalanan eşyanın değeri, mahallin en büyük mülkî amirinin görevlendireceği Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gümrük Müsteşarlığı ve sanayi ve ticaret odası temsil- cilerinden oluşan üç kişilik heyet tarafından belirlenir. Kaçak eşya sahipli ya- kalanmışsa kıymetinin yüzde ellisi, sahipsiz yakalanmışsa yüzde yirmibeşi mahkûmiyete, etkin pişmanlıkta kamu davasının açılmamasına, eşyanın mü- saderesine ilişkin kararların kesinleşmesini takip eden üç ay içinde,

elkoyma ikramiyesine hak kazananların bağlı olduğu kurum bütçesinin ilgili ter- tibinden ödenir.

Dağıtılacak ikramiyenin yüzde ellisi muhbirlere, yüzde ellisi elkoyma ikramiyesine hak kazananlara verilir. İhbarsız yakalama olaylarında ikramiyenin tamamı elkoyma ikramiyesine hak kazananlara ödenir. Kaçakçılığı önleme, izleme ve soruşturmakla yükümlü olanlara muhbir ikramiyesi ödenmez. Kaçakçılığı önleme, izleme ve soruşturmakla görevli olanlardan yakalama işlemine bizzat ve fiilen katılanlar ile yapılan soruşturmada iletişimin tespiti, dinlenmesi, kayda alınması, gizli soruşturmacı ve teknik araçla izleme tedbirlerinde görevlendirilmek veya bilgi toplama, analiz, değerlendirme, fiziki takip ya da planlama veya sevk idare çalışmalarında bulunmak suretiyle katkı sağlayanlar elkoyma ikramiyesine hak kazanır.

Ödenecek ikramiyeler, damga vergisi hariç vergi, resim ve harca tâbi tutulmaz. Elkoyma ikramiyesine hak kazananlara verilecek ikramiyenin tutarı olay başına (30.000) gösterge rakamının, kamu davasının açılması, mahkûmiyet, müsadere kararının kesinleştiği tarihteki memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçemez. Ancak bir yılda ödenecek ikramiye (120.000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçemez.

Müşterek operasyonlarda ve kontrollü teslimat uygulamalarında ikramiye ödenmesi ve ikramiye ödemelerine esas birim fiyatların tespitine ilişkin usul ve esaslar ile ilgili diğer hususlar, Hazine ve Maliye ve Millî Savunma bakanlıklarının görüşü alınarak Ticaret Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı tarafından müştereken çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.

Kaçak akaryakıtın yakalanması halinde, ihbar edenlere ve yakalayan kamu görevlilerine aşağıdaki usul ve esaslara göre ikramiye ödenir:

- a) Bir ihbar sonucunda kaçak akaryakıtın sahipli yakalanması halinde (d) bendine göre belirlenecek tutara göre hesaplanacak toplamın yüzde onu tutarında ihbar edene, yüzde onu tutarında elkoyma ikramiyesine hak kazananlara kamu davasının açılmasını takip eden üç ay içinde ikramiye ödenir. Kaçak akaryakıtla ilişkin mahkûmiyet hükmünün veya müsadere kararının kesinleşmesini takip eden üç ay içinde (d) bendine göre belirlenecek tutara göre hesaplanacak toplamın yüzde on beşi tutarında ihbar edene, yüzde on beşi tutarında yakalama eylemine bizzat ve fiilen katılan kamu görevlilerine ilave ikramiye ödenir.
- b) Bir ihbar olmadan kaçak akaryakıtın sahipli yakalanması halinde (d) bendine göre belirlenecek tutara göre hesaplanacak toplamın yüzde onu tutarında elkoyma ikramiyesine hak kazananlara kamu davasının açılmasını takip eden üç ay içinde ikramiye ödenir. Kaçak akaryakıtla ilişkin mahkûmiyet hükmünün veya müsadere kararının kesinleşmesini takip eden üç ay içinde (d) bendine göre belirlenecek tutara göre hesaplanacak toplamın yüzde on beşi tutarında yakalama eylemine bizzat ve fiilen katılan kamu görevlilerine ilave ikramiye ödenir.

- c) Yakalanan kaçak akaryakıtın sahipli olmaması halinde, bu fıkra kapsamında ihbar edenlere ve elkoyma ikramiyesine hak kazananlara ödenecek ikramiyeler yüzde elli eksik ödenir.
- d) Bu fıkra göre yapılacak ikramiye ödemeleri ilgili kurumların bütçesinden karşılanır. Gerekli ödenek, Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilgili kurumlara aktarılır.
- e) Bu kapsamda yapılacak ikramiye ödemelerine ilişkin usul ve esaslar ile ödemelere esas alınacak tutarlar ve bu fıkranın uygulanmasına ilişkin diğer hususlar, Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü alınarak Ticaret Bakanlığı ile İçişleri Bakanlığı tarafından müştereken çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.

10/11/1988 tarihli ve 3497 sayılı Kara Sınırlarının Korunması ve Güvenliği Hakkında Kanun uyarınca görev verilen Kara Kuvvetleri Komutanlığı hudut birlikleri (desteğine/emrine verilen unsurlar dahil) personeli ile yardım talep edilmesi halinde kaçakçılıkla mücadele görevi verilen Deniz Kuvvetleri Komutanlığı personeline de bu maddede düzenlenen usul ve esaslara göre ikramiye ödenir.

Cumhurbaşkanınca belirlenecek birim miktarını aşmayan uyuşturucu veya uyarıcı madde yakalamalarında, kamu davası açılmasını müteakip ve kabul edilen iddianame sayısı üzerinden, örgütlü suçlarda muhbir ve elkoyma ikramiyesine hak kazananlara, bireysel suçlarda ise sadece elkoyma ikramiyesine hak kazananlara, Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sabit rakamların memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak değer, tek seferde ikramiye olarak ödenir. Bu durumda birinci fıkranın (b) bendi kapsamında ayrıca ikramiye ödemesi yapılmaz.

“Muhbir” ve “elkoyma” ikramiyesine hak kazananlara ödenecek ikramiye tutarı 3.000 gösterge rakamının olayın olduğu tarihteki memur maaş katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutardan az olması durumunda ikramiye talep dosyası hazırlanmaz.

3.5. 1567 Sayılı Kanun Kapsamında İkramiye

1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun’un⁹⁹ ek 3’üncü maddesinde, mezkûr kanuna aykırı fiilleri ihbar edenlerle suç delillerinin tesbitinde hizmeti görülenlere, hangi hallerde ikramiye verileceği ve verilecek ikramiyenin miktar ve nispeti Cumhurbaşkanı kararı ile tesbit olunacağı, ancak verilecek ikramiyenin miktarının, bu kanun mucibince hükmolunacak para cezalarından tahsil edilecek miktarın %’45 ini geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Çalışma konusu, 1905 sayılı Kanunda kapsamındaki ikramiye olması nedeniyle, bu bölümde daha detaylı açıklama yapılmamıştır.

⁹⁹ 25.02.1930 tarih ve 1433 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3.6. 1156 Sayılı Kanun Kapsamında İkramiye

1156 sayılı Kanuna Mugayir Tahakkuk ve Tediye Muamelatını İhbar Edenlere İkramiye İtasına Dair Kanun'un¹⁰⁰ 1'inci maddesinde "Usulüne tevfikana tahakkuk ettirilerek tediye olunan veya tediye emrine raptedilip de Hazinece vacibütediye halini iktisap etmiş bulunan bir masrafın kanunen istirdadı veya verilmemesi muk-tazi olduğunu ihbar edenlere ihbarlarının sübutu halinde istirdat veya tevkif olu-nacak meblağın yüzde yirmisine kadar miktarı ikramiye olarak verilir." hükmü yer almaktadır.

Çalışma konusunun 1905 sayılı Kanunda kapsamındaki ikramiye olması nede-niyle, bu bölümde daha detaylı açıklama yapılmamıştır.

3.7. 4536 Sayılı Kanun Kapsamında Ödüllendirme

4536 sayılı Denizlerde ve Yurt Yüzeyinde Görülen Patlayıcı Madde ve Şüpheli Ci-simlere Uygulanacak Esaslara İlişkin Kanun'un¹⁰¹ 13'üncü maddesi "*Patlayıcı mad-de ve şüpheli cisimleri gören ve bulan kişiler, bunların yerini tam olarak tespit edip gerekli ikaz edici işaretlemeleri yaparak, ilgili makamlara haber verdiklerinde, ken-dilerine, ele geçen cismin teknik istihbarat yönünden yurt savunmasına sağlayacağı faydaya göre, 14.7.1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanun'unda belirtilen en yüksek Devlet memuru aylığı (ek gösterge dahil) brüt tutarını geçmemek kaydıyla, Genelkurmay Başkanlığının teklifi üzerine Milli Savunma Bakanlığı bütçesinden ödül verilir.*" şeklindedir.

Çalışma konusu, 1905 sayılı Kanunda kapsamındaki ikramiye olması nedeniyle, bu bölümde daha detaylı açıklama yapılmamıştır.

3.8. 2863 Sayılı Kanun Kapsamında İkramiye

2863 sayılı Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 64'üncü maddesi "*Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde yer üstünde, yer altında ve su altında bulunan taşınır kültür varlıklarını 4'üncü maddede yazılı makam ve mercilere, aynı maddede yazılı süreler içerisinde haber verenlere:*

- Bulunan varlık, bunların mülkü içinde ise bu Kanun'un 24'üncü ve 25'inci maddeleri uygulanır. Ayrıca ikramiye verilmez.*
- Bulunan varlık başkasının mülkü içinde ise Kültür ve Turizm Bakanlığınca varlığın değeri dikkate alınarak, takdir olunacak bedelin % 80'i ikramiye ola-rak bulan ile mülk sahibi arasında yarı yarıya paylaşılır.*
- Kültür varlığı Devlete ait arazide bulunmuş ise, takdir olunacak bedelin % 40'ı bulana ikramiye olarak verilir.*

¹⁰⁰ 19.07.1927 tarih ve 637 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰¹ 27.02.2000 tarih ve 23977 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- d) *Nerede bulunursa bulunsun haber verilen kültür varlığı korunması gerekli nitelikte olmadığı takdirde haber verenlere bu Kanun'un 25'inci maddesindeki işlem uygulanır. Ayrıca ikramiye verilmez.*
- e) *Nerede olursa olsun yeni bulunup da 4'üncü maddede yazılı süreler içinde haber verilmediğinden dolayı gizlenmiş sayılan kültür varlıklarını haber verenler ile, bunları yakalayan kamu görevlilerine, 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun"da taşınır mallar için gösterilen oranlar dahilinde tespit edilen bedel ikramiye olarak verilir.*
- f) *Yukarıdaki fıkralardan herhangi biri uyarınca kültür varlıklarını bulan, haber veren veya yakalayan kişiler birden fazla ise verilecek ikramiyeler bunlar arasında eşit olarak paylaşılır.*
- g) *Yukarda belirtilen ikramiyelerin tahakkuk ve tediyesine ait işlemler Maliye ve Kültür ve Turizm bakanlıklarınca birlikte hazırlanacak yönetmelik esaslarına göre yapılır."* hükmünü taşımaktadır.

Çalışma konusu, 1905 sayılı Kanunda kapsamındaki ikramiye olması nedeniyle, bu bölümde daha detaylı açıklama yapılmamıştır.

3.9. 2559 Sayılı Kanun Kapsamında Ödül

Suç sınırlaması yapmadan içinde hem kimliğin gizli tutulacağı, hem de ödül verileceğine ilişkin hüküm içeren Kanun, 4.7.1934 tarih ve 2559 sayılı Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu'dur. Anılan Kanun'un ek 9. maddesine göre "ilan edilmek suretiyle aranan sanık veya hükümlülerin yerlerini bildiren veya yakalanmalarına yardımcı olan kişilere ödül verilir ve bu kişilerin rızaları olmadıkça kimlikleri açıklanmaz." Görüldüğü gibi burada suç yönünden bir sınırlama olmasa da bir başka sınırlama mevcuttur. Verileceği belirtilen ödüle hak kazanmak için, yerleri bildirilip yakalanmalarına yardımcı olunan kişilerin "ilan edilmek suretiyle aranan sanık veya hükümlüler" olması gerekmektedir.¹⁰²

3.10. 1481 Sayılı Kanun Kapsamında Ödül

Sınırlı suçlara ilişkin olsa da 8.9.1971 tarih ve 1481 sayılı Asayişe Müessir Bazı Fiillerin Önlenmesi Hakkında Kanun'un ek 1. maddesinde sayılan olayların faillerinin yakalanabilmesine yardımcı olanların veya yerlerini yahut kimliklerini bildirenlerin kimliğinin gizli tutulup, ödül verilebileceği ve ödül verilenler hakkında koruyucu tedbir alınacağı öngörülmektedir.¹⁰³

¹⁰² Hüsamettin UĞUR, Suçların İhbarı ve İhbarcılarının Korunması, (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-108-1318>). Erişim tarihi: 14.01.2020

¹⁰³ Hüsamettin UĞUR, Suçların İhbarı ve İhbarcılarının Korunması, (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-108-1318>). Erişim tarihi: 14.01.2020

3.11. Çeşitli Ülkelerdeki “Whistleblowing” Şeklindeki Uygulamalar

Türkiye’deki mevcut ihbar düzenlemesine bakıldığında, bu müessesesinin mevcut haliyle kendisinden beklenen verimi sunmasının uzak olduğu görülmektedir. Hal böyle olunca, “Bu konudaki daha etkin uygulamalar nelerdir?” sorusu gündeme gelmektedir. Son yıllarda gelişmiş ülkelerin pek çoğunda hayata geçirilen ve sadece vergi kaçırma ya da benzer mali suçlar için değil, diğer kurum içi suiistimal ve yolsuzluklar ile hukuksuzlukların yetkili makamlara bildirilmesinde kullanılan bir ihbar müessesesi olarak “Whistleblowing” şeklindeki uygulamaları görmekteyiz.¹⁰⁴

Whistleblowing ile ilgili pek çok tanım bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şu şekildedir; Bir organizasyonun mevcut üyeleri ya da daha önce bu organizasyonda yer almış kişilerin, yasadışı, ahlak dışı yahut gayrimeşru olduğu düşünülen faaliyetlere ilişkin bilgileri, bunları engelleyebileceğine inanılan organizasyon içi ya da dışı kişi veya kurumlara ifşa etmesine whistleblowing denilmektedir.¹⁰⁵ (Near & Miceli, 1985). Bouville(2008), hâlihazırdaki çalışanlardan birinin (ya da daha önce çalışmış olanlardan birinin)etik dışı ya da illegal olduğunu düşündüğü bir yanlışlığı, daha yüksek konumdakiyöneticiye ya da kurum dışı bir otoriteye yahut kamuoyuna açıklaması eylemi olarak tanımlamaktadır.¹⁰⁶ Aktan (2006) da bu alanda yazılmış çok sayıdaki çalışmadan faydalanarak “...bir organizasyon içerisinde yasa dışı ve etik değerlere uygun olmayandavranış ve eylemlerin organizasyon içi ve/veya organizasyon dışı başka kişilere veya kurumlara zarar vermemesi için enformasyon sahibi kişiler (çalışanlar veya paydaşlar)tarafından sorunları çözme güç ve yetkisine sahip iç ve dış otoritelere bildirilmesi...” şeklinde bir tanım yapılabileceğini ifade etmektedir.¹⁰⁷

Whistleblowing eylemi en az dört unsurdan oluşur; (1) Bilgi uçuran kişi(whistleblower), (2) Rapor edilen şikâyet ya da haksızlık, (3) Söz konusu haksızlığı ya dayanışlı işleyen organizasyonda çalışan bir grup insan veya bir şahıs ya da genel olarak organizasyonun kendisi (4) Söz konusu haksızlık ya da yanlışlığın şikâyet edildiği taraf (Dasgupta & Kesharwani, 2010).

Günümüzde dünyadaki devletler ve organizasyonlar gizli ya da çözüme kavuşturulmamış haksızlıkların açığa çıkarılmasında ve caydırılmasında; yolsuzluk ve

¹⁰⁴ KAHİRİMAN, Hamza, Vergi Kayıp Kaçağını Azaltmada Bilgi Uçurma (Whistleblowing), (https://www.academia.edu/35639094/Vergi_Kayıp_Kaçığını_Azaltmada_Bilgi_Uçurma_Whistleblowing). Erişim tarihi: 14.01.2020

¹⁰⁵ Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational Dissidence: The Case of WhistleBlowing Journal of Business Ethics.

¹⁰⁶ Bouville, M. (2008). Whistle-Blowing and Morality. Journal of Business Ethics, 81(3), 579-585.

¹⁰⁷ Aktan, Ç. C. (2006, Ekim). Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlakî Tepki ve Vijdani Red Davranışı: WHISTLEBLOWING. Mercek Dergisi

yönetimsel yanlışlıklarla mücadelenin güçlendirilmesinde ve hesap verebilirliğin artırılmasında whistleblowing'in kritik önemde olduğunu gün geçtikçe kabul ediyorlar. Whistleblower durumunda olan kişilerin yasal olarak korunması için bir dizi yasal düzenlemeler yapıyorlar. Toplumsal açıdan büyük yarar sağladığı aşikar olan whistleblowing'in hem kamu hem de özel sektör kurumlarının organizasyon içi kültürlerinin gelişiminde de bir araç olabilir (DLA Piper's Employment Group, 2013).

Gerek kurum içine gerekse de kurum dışına yönelik olarak, bir kimseyi belli bir konuda bir bilgi ifşasında bulunmaya teşvik edebilmek için, bunu yapacak kişiye maruz kalabileceği bir takım sıkıntılara karşı (can güvenliği tehlikesinden, işsiz kalmaya, çalıştığı kurumda mobbing'e uğramaya kadar) bazı koruma imkânlarının sunulması gerekmektedir. Whistleblowing davranışı, ortaya çıktığı kültür açısından daha ziyade Anglo-Sakson ülkelere has bir durum olsa da, bugün artık pek çok gelişmiş ülkede whistleblowing eylemini yapan whistleblower'lar için koruma mekanizması sağlayacak düzenlemelerin hayata geçirilmiş olduğu görülmektedir.

Whistleblower'ları korumak için yolsuzlukla mücadele yasaları (anti-corruption laws) şeklinde özel yasalar çıkarılabildiği gibi; rekabet yasaları, muhasebe yasaları, çevre koruma yasaları, şirket ve menkul kıymet kanunları gibi bir takım kanunlarla da korunmaları sağlanabilmektedir (OECD, 2012).¹⁰⁸ Avustralya, Kanada, Gana, Japonya, Kore, Yeni Zelanda, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Krallık ve ABD, kamu sektöründeki whistleblower'ları korumak için kapsamlı ve özel mevzuatı kabul eden ülkelerdir (OECD, 2012). Örneğin, Japonya'da, Çin'de, Birleşik Krallık'ta ve ABD'de kapsamlı koruma düzenlemeleri mevcutken; şu an için Avustralya'da, whistleblower'lara yönelik koruma mevcut federal yasalarla sınırlıdır. Almanya, Fransa, Hollanda ve Hong Kong'da şu anda whistleblower'ları koruma amaçlı özel yasalar bulunmamaktadır. Yargı sistemi whistleblower'ları çeşitli kanunlarda (Örneğin; İş Kanunu, Yolsuzlukla Mücadele Kanunu, Ceza Kanunu gibi) yer alan bir takım hükümler vasıtasıyla korumaktadır.

Avrupa'da whistleblower'lar için en kapsamlı yasal düzenlemeye sahip ülke Birleşik Krallık'tır. Birleşik Krallık'ın whistleblowing düzenlemesi bu konuda dünyadaki en kapsamlı olan yasal düzenleme olarak kabul edilmektedir. Fransa'da whistleblower'lara yönelik korumanın kaynağını, veri koruma kanunu (data protection laws) oluşturmaktadır. Asya-Pasifik ülkelerinden Çin ve Japonya whistleblower koruma yasalarına sahip olmada, bölgenin önde gelen iki ülkesi konumundadırlar. Hong Kong'da ise whistleblower için yasal bir koruma düzenlemesi mevcut değildir (DLA Piper's Employment Group, 2013).¹⁰⁹

¹⁰⁸ OECD. (2012, July). Whistleblower protection: encouraging reporting.

¹⁰⁹ DLA Piper's Employment Group. (2013). WHISTLEBLOWING An employer's guide to global compliance.

3.12. 1905 Sayılı Kanun Kapsamında İhbar İkramesi

Türk ve Rum nüfus mübadelesine ilişkin 10.06.1930 tarihinde Yunanistan ile yapılan antlaşma uyarınca Türkiye Cumhuriyeti mülkiyetine geçmesi gereken emvalin (mal, mülk ya da sahip olunan eşyalar) büyük bir kısmının özellikle İstanbul ve İzmir illerinde mektum (gizli) kalması, gizli kalan gayri menkul mallar ile menkul kıymetlerin ve senede bağlı veya ipotekli alacakların ortaya çıkarılabilmesi için muhtelif şekillerde bazı emvalin mektumiyetini (gizlendiğini) bildikleri halde bunları alakadar memurlara bildirmeyenler için maddi bir menfaat sağlanması amacıyla yürürlüğe giren 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramesi Hakkında Kanun¹¹⁰ (1905 sayılı Kanun) günümüzde uygulanan ihbar ikramiyesinin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde, mezkûr yasanın genel getiriliş amacından farklı hususlara ilişkin ihbar ikramiyesi düzenlemesini içermektedir. Bahse konu maddede, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil ceza tutarları üzerinden aşağıda yer alan tarife göre ikramiye verileceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninde yer alan tarife 1931 yılına ilişkin olması nedeniyle günümüzde en üst sınıra isabet eden % 10 oranı esas alınarak ikramiye ödenmektedir. Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde ödenecektir.

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

İhbar ikramiyesinin uygulanmasına ilişkin çeşitli idari düzenlemeler bulunmakta olup, bu sayede kanun lafzında yer alan hükümlerin uygulanmasına yön verilmiştir. 1905 sayılı Kanun'a göre, ihbar ikramiyesi ödemesinde aranılacak şartlar, yürürlükte olan bazı ikinci mevzuat düzenlemeleri de dikkate alınarak mer'i mevzuatımızda yer alan ihbar ve şikayet, ikramiye ile ödüllendirmeye ilişkin düzenlemelerin karşılaştırılabilmesi açısından kısaca açıklanacaktır. 1905 sayılı Kanun kapsamındaki ihbar ikramiyesine ilişkin detaylı açıklamalara izleyen bölümlerde yer verilecektir.

¹¹⁰ 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

• Devamlılık Arz Eden Vergiler İhbar Edilmiş Olmalıdır

1905 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle gizli kalmış olanları ihbar edenlere ikramiye ödenebileceği belirtilmiştir. Buna göre devamlılık arz eden vergilerin neler olduğunun bilinmesi önem taşıyacaktır.

Devamlılık arz eden vergilerin tespiti için, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan sürekli/süresiz yükümlülük ayırımına göre karar vermek yanlış sonuca ulaşmamıza neden olacaktır. Bu nedenle, devamlılık arz eden vergi kavramını, vergi mevzuatı içinde öteden beri uygulanagelen ve sınırlı bir sürede uygulanmak üzere konulan vergiler dışındaki vergiler şeklinde anlamak gerekmektedir.

• Muhbir Kendisini Gizlememelidir

İhbarı yapan şahıs vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme esnasında ya da vergi dairesince yapılan işlemler sırasında lüzum görülürse idare/inceleme elmanı ile irtibata geçmeli ve gerekli bilgileri vermelidir. İsimsiz ihbarlarda vergi incelemesi ya da vergi dairesince yapılan işlemler bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İnceleme ve vergi dairesince yapılan işlemler bittikten sonra ortaya çıkan muhbirlerle ikramiye ödenmez.

• Muhbir İhbarından Vazgeçmemelidir

Muhbir, inceleme ya da vergi dairesince yapılan işlemler bitmeden önce ihbarından vazgeçmemelidir. Bu kapsamda, herhangi bir aşamada ihbarından vazgeçen muhbire ikramiye ödenmez. Diğer taraftan, ihbardan vazgeçilmiş olması, idarece başlatılmış olan işlemlerin sona erdirileceği anlamına da gelmemektedir.

• İhbar Konusu ile Yapılan Tarhiyat Arasında İliyet Bağı Bulunmalıdır

İhbar üzerine yapılan vergi incelemesi ya da vergi dairesince yapılan tarhiyat işlemleri sonucu yapılan tarhiyat ile ihbar dilekçesinde yer alan konular arasında ilyet bağı bulunmalıdır. Dolayısıyla, yapılan tarhiyat, muhbirin verdiği somut bilgi ve belgelerden hareketle bulunmuş olmalıdır. Bu kapsamda, yapılan tarhiyatın hangi kısmının ihbardan kaynaklandığı açıkça ortaya konulmalıdır.

• Yapılan Tarhiyat Tahakkuk Etmelidir

1905 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre, mezkûr maddede yer alan nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde ödenecektir. Bu noktada, verginin kati surette tahakkukunun ne anlama geldiği önem arz etmektedir. Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesiyle kesinleşmesi genellikle aynı anda gerçekleşmekle beraber, verginin tahakkuk etmesi her zaman verginin kesinleştiği anlamına gelmez. Verginin kesinleşmesi için idare ya da yargı organları nezdinde itiraz olanağının kalmaması gerekmektedir.

İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlar mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilirler. Bu şekilde yapılan tarhiyatlarda verginin kesinleşmesi mükellefin izleyeceği yola bağlı olarak değişir. Mükelleflerin otuz günlük süre de ikmalen ya da re'sen yapılan tarhiyatları dava konusu etmemesi durumunda verginin tahakkuku ve kesinleşmesi gerçekleşecektir.¹¹¹ Dava konusu yapılması durumunda, itiraz olanağı kalmayan yargı kararı ile onanması ya da kanun yolundan vazgeçilmesi¹¹² durumunda kesinleşmesi söz konusu olabilecektir. Diğer taraftan, VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan cezada indirim müessesesinden yararlanıldığı durumda ya da uzlaşmanın vaki olması durumunda da tahakkuk ve kesinleşme gerçekleşir.

• Yapılan Tarhiyata İstinaden Ödeme Yapılmalıdır

1905 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre, mezkûr maddede yer alan nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde ödenecektir. Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.¹¹³ Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.¹¹⁴ Bu nedenle vergi alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde ödenmelidir. Ödeme yapılmasına müteakip ikramiyenin kalan üçte ikisi ödenebilecektir.

• İhbar Konusu Olay Tarh Zamanaşımı Süresi Dolmadan Evvel Bildirilmelidir

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. İhbar ikramiyesi ödenebilmesi için, ihbara konu olayın bu süre içerisinde idareye bildirilmiş olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, zamanaşımının dolmasına az bir süre kalan dönemde ihbar edilen olaylar için, vergi incelemesi gerektiren bir durum var ise kalan sürenin vergi incelemesi için yeterli olması gerektiği tabiidir.

¹¹¹ (<http://www.reformymm.com.tr/dokumanlar/18062015-Verginin-Tahakkuku-152239.pdf>)

¹¹² V.U.K.'un 379'uncu maddesine göre; vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç); 1. Kaldırılan vergi tutarının % 60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının % 75'i, 2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359'uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının % 25'i ve tasdik edilen tutarının % 75'i, mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

¹¹³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23'üncü maddesi.

¹¹⁴ 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesi.

3.13. Muhbiri Korumaya Yönelik Düzenlemeler

3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu'nun "Muhbirlerin hüviyetlerinin açıklanmaması" başlıklı 14'üncü maddesinde, mezkûr Kanun kapsamına giren suçlar ve suçluları ihbar edenlerin hüviyetlerinin, rızaları olmadıkça veya ihbarın mahiyeti haklarında suç teşkil etmedikçe açıklanamayacağı belirtilmiştir.

Yine 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, mezkûr Kanun'un 3'üncü maddesi kapsamındaki suçları ihbar edenler ile 23'üncü maddesi gereğince ikramiye ödenmesi öngörülen muhbirlerin kimliğinin izinleri olmadıkça veya ihbarın niteliği haklarında suç oluşturmadıkça hiçbir şekilde açıklanamayacağı belirtilmiştir.

Sınırlı suçlara ilişkin olsa da 8.9.1971 tarih ve 1481 sayılı Asayişe Müessir Bazı Fiillerin Önlenmesi Hakkında Kanun'un ek 1. maddesinde sayılan olayların faillerinin yakalanabilmesine yardımcı olanların veya yerlerini yahut kimliklerini bildirenlerin kimliğinin gizli tutulup, ödül verilebileceği ve ödül verilenler hakkında koruyucu tedbir alınacağı öngörülmektedir.¹¹⁵

Suç sınırlaması yapmadan içinde hem kimliğin gizli tutulacağı, hem de ödül verileceğine ilişkin hüküm içeren Kanun, 4.7.1934 tarih ve 2559 sayılı Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu'dur. Anılan Kanun'un ek 9. maddesine göre "ilan edilmek suretiyle aranan sanık veya hükümlülerin yerlerini bildiren veya yakalanmalarına yardımcı olan kişilere ödül verilir ve bu kişilerin rızaları olmadıkça kimlikleri açıklanmaz."

Görüldüğü gibi burada suç yönünden bir sınırlama olmasa da bir başka sınırlama mevcuttur. Verileceği belirtilen ödüle hak kazanmak için, yerleri bildirilip yakalanmalarına yardımcı olunan kişilerin "ilan edilmek suretiyle aranan sanık veya hükümlüler" olması gerekmektedir.¹¹⁶

1905 sayılı Kanun uygulamasında ise, yasal bir düzenleme olmamakla birlikte idari düzenlemelerde muhbirin kimliğinin gizli tutulacağı belirtilmiştir.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1990/l Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesinde; "Yazılı ihbar ve şikâyeti doğrudan veya üst Makamların havalesi ile alan Makamlar;

- Öncelikle muhbir veya şikâyetçinin hüviyetini ve dilekçe verip vermediğini, Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer aracılığıyla tespit ettireceklerdir,
- Muhbir veya şikâyetçilerin isimleri kesinlikle gizli tutulacak, hiçbir şekilde açıklanmayacaktır.
- Yapılan inceleme sonucundan dilekçedeki adresin yanlış yazıldığı ve/veya ih-

¹¹⁵ UĞUR, Hüsamettin, Suçların İhbarı ve İhbarcılarının Korunması, (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-108-1318>). Erişim tarihi: 14.01.2020

¹¹⁶ UĞUR, Hüsamettin, Suçların İhbarı ve İhbarcılarının Korunması, (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-108-1318>). Erişim tarihi: 14.01.2020

bar ve şikâyetin hayali isimle yapıldığı anlaşıldığı takdirde dilekçe incelemeye konu edilmeyecektir,

- d. Gerçek, dışı ihbar ve şikâyetle bulundukları tespit edilenler hakkında, resmi Makamları asılsız ihbarla meşgul ve yanlış yola sevketmeleri dolayısıyla yasal işlem yapılacaktır.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu’nun 142’nci maddesinde “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

...

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.” Şeklinde düzenleme yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemeden de, muhbirlerin kimliğinin gizli tutulacağı anlaşılmaktadır. Bunun tek istisnası, ihbar üzerine yapılan aramada ihbarın sabit olmadığı durumudur.

Diğer taraftan, muhbir isimleri açıklanmasa da, gerçek dışı ihbar ve şikâyetle bulundukları tespit edilenler hakkında, resmi makamları asılsız ihbarla meşgul ve yanlış yola sevketmeleri dolayısıyla yasal işlem yapılması gerektiği tabiidir.

4. İHBAR BAŞVURUSUNUN DAYANAKLARI ve BAŞVURU YOLLARI ile DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. İhbar Başvurusu Dayanakları

Bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereğidir. İdare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılması hukuk devletinin en temel niteliğidir. Dilekçe hakkı, sorulara cevap almak suretiyle bilgi edinmeyi, şikâyetle bulunmak suretiyle denetlemeyi, dilek ve öneride bulunmak suretiyle de demokratik katılımı sağlayan siyasal haklardandır.

Ülkemizde genel olarak, Devlet ile toplum arasındaki bağların daha güçlü hale getirilmesini ve halkın talep ve beklentilerine azami düzeyde cevap verilmesini esas alan bir politika benimsenmiştir. Acil Eylem Planı’nda da yer alan, “Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde vatandaş odaklı yaklaşımların benimseneceği” ilkesi, hükümetlerin bu husustaki politika temelini oluşturmaktadır.

3.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Kanunla, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “Temel hak ve hürriyetlerin korunması” başlıklı 40’inci maddesine eklenen ikinci fıkray-

la, Devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu, keza “Dilekçe hakkı” başlıklı 74’üncü maddesinde yapılan değişiklikle de, dilekçe sahiplerine başvuru sonuçlarının yazılı olarak bildirilmesi hükme bağlanmıştır.

Anayasamızda yapılan bu değişikliklere uygulama kabiliyeti kazandırmak üzere, 01.11.1984 tarihli ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’un 02.01.2003 tarihli ve 4778 sayılı Kanunla değiştirilen 7’nci maddesinde, yapılmakta olan işlemin safahatı veya sonucu hakkında, yetkili makamlarca dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verileceği ve sonucun ayrıca bildirileceği hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, 24.4.2004 tarihinde yürürlüğe girecek olan 9.10.2003 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile de kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir. Her iki düzenleme de, Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programda yer alan insan hakları alanında yasal ve idarî düzenlemelerin yapılması ve uygulamaların iyileştirilmesi taahhütleri açısından büyük önem ve öncelik taşımaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Temel hak ve hürriyetlerin korunması” başlıklı 40’ıncı maddesi, Devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu, keza “Dilekçe hakkı” başlıklı 74’üncü maddesi de, dilekçe sahiplerine başvuru sonuçlarının yazılı olarak bildirilmesi hükmünü içermektedir.

4.1.1. 3071 Sayılı Kanun

Devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğuna ve dilekçe sahiplerine başvuru sonuçlarının yazılı olarak bildirilmesine ilişkin düzenlemelerin uygulanması ile ilgili olarak, 01.11.1984 tarihli ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’da¹¹⁷ bazı düzenlemeler yer almaktadır.

Bu Kanun’un amacı, Türk vatan-daşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektir.



¹¹⁷ 10/11/1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Mezkûr Kanun'un kapsamı, Türk vatandaşları ile Türkiye'de ikamet eden yabancılar (karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla) olarak sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, anılan kişiler kendileri veya kamuyla ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve yetkili idari makamlara yazı ile başvurma hakkına sahiptirler.

3071 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekir. Dilekçenin, konusuyla ilgili olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderilecek ve ayrıca dilekçe sahibine de bilgi verilecektir.

Bahse konu Kanun'un 6'ncı maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerden;

- a) Belli bir konuyu ihtiva etmeyenler,
- b) Yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanlar,
- c) 4'üncü maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanlar (Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekir.)

incelenemezler.

Türk vatandaşları ile Türkiye'de ikamet eden yabancılar (karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla) tarafından yapılan başvurularda; ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurularda olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir. ¹¹⁸

24 Ocak 2004 tarih ve 25356 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesinde konuya ilişkin çeşitli açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu açıklamalara aşağıda özet olarak yer verilmiştir.

"1- Dilekçe hakkı, sorulara cevap almak suretiyle bilgi edinmeyi, şikayette bulunmak suretiyle denetlemeyi, dilek ve öneride bulunmak suretiyle de demokratik katılımı sağlayan siyasal haklardanır. Bu itibarla,

- a) Türk vatandaşları ile Türkiye'de ikamet eden yabancılar (karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla) kendileri veya kamuyla ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve yetkili idari makamlara yazı ile başvurma hakkına sahiptirler. Dilekçe hakkının

¹¹⁸ 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi, 24 Ocak 2004 tarih ve 25356 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kullanımı çerçevesinde idareye yapılan her türlü başvuru aşağıda belirtilen usule uygun olarak cevaplandırılacaktır:

- Bireylerin ve tüzel kişilerin başvuru dilekçelerini alan idari makamlar, dilekçelerin alındığı tarih, kayıt numarası ve konusunu gösteren alındı belgesini düzenleyip, bu alındı belgelerini, herhangi bir ücret talep etmeden, başvuru sahiplerine vereceklerdir.
 - Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir.
 - Başka bir idari makamın görev alanında kalan başvurular, ilgili idarî makama iletilecek ve başvuru sahibine de bilgi verilecektir.
 - Bireylerin ve tüzel kişilerin, kendileriyle veya kamuyla ilgili, dilekçeyle usulüne uygun bir şekilde yaptıkları başvuruların idarece geciktirilmeksizin en kısa sürede cevaplandırılması yasal bir zorunluluktur. Yetkili idarî makam tarafından, bu şekilde yapılan başvurularla ilgili olarak, yapılmakta olan işlemin safahatı veya sonucu hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içerisinde gerekçeli olarak cevap verilecektir. İşlem devam ediyorsa, sonucu hakkında ayrıca bilgi verilecektir.
 - Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gönderilen dilekçelerin dilekçe komisyonu ile İnsan Hakları İnceleme Komisyonu'nda incelenerek 60 gün içinde karara bağlanacağı göz önüne alınarak, TBMM Dilekçe Komisyonu tarafından gönderilen dilekçelerin de ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca en geç otuz gün içerisinde cevaplandırılmasına dikkat edilecektir.
- b) Mevcut idari işlemlerden idari başvuru yolu açık bulunanların değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasıyla ilgili başvurular üzerine, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) ilgili idari makama başvuru ve cevap süresini düzenleyen 11'inci maddesi hükmü dikkate alınarak aşağıdaki işlemler yapılacaktır.
- Başvuru dilekçesi, idari işlemleri değiştirmeye, kaldırmaya veya geri almaya yetkili olan idari makama en kısa sürede ulaştırılacaktır.
 - Yetkili idari makam, başvuru dilekçesinin idareye verilmesini müteakip en kısa sürede gerekli inceleme ve araştırmayı yapmak suretiyle işlemin yerindeliği yanında bütün unsurları bakımından hukukiliğini de değerlendirerek cevap verecektir.
 - İdari işlemin değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasının mümkün olmaması halinde, başvuru sahibine verilecek cevapta, bu idari işleme karşı başvurulabilecek kanun yolları ile başvuru süreleri de gösterilecektir.

...

3071 sayılı “Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun”un uygulanması çerçevesinde yayınlanmış bulunan halkla ilişkiler konulu 22.1.1993 tarihli ve (1993/2) sayılı Genelgenin 2’nci maddesinde “iki ay” olarak belirtilen dilekçenin cevaplandırılmasına ilişkin süre, mevzuatta yapılan değişikliğe istinaden “30 gün” şeklinde değiştirilmiş, vatandaş başvuruları konulu 29.12.1994 tarihli ve 20369 sayılı yazı yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu itibarla; “Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun” ile “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu” hükümlerinin gerekleri, bütün kamu kurum ve kuruluşları tarafından yukarıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda yerine getirilecektir.”

Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilen dilekçelerin, Dilekçe Komisyonunda incelenmesi ve karara bağlanması altmış gün içinde sonuçlandırılır. İlgili kamu kurum veya kuruluşları Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonunca gönderilen dilekçeleri otuz gün içinde cevaplandırır. İnceleme ve karara bağlamanın esas ve usulleri Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde gösterilir.

Dilekçe Komisyonu, görevleri ile ilgili olarak, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile özel kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi almak, ilgilileri çağırıp bilgi almak, idari denetimin yapılmasını istemek, birliktirli görevlendirmek ve yerinde inceleme yapmak yetkisine sahiptir. Bu yetkinin kullanılması durumunda kamu kurum ve kuruluşları ile kamu personeli, talep edilen bilgi ve belgeyi vermek, idari denetimi yapmak ve yerinde inceleme için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

4.1.2. 4982 Sayılı Kanun

Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla yayımlanan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu¹¹⁹ kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanmaktadır.

Anılan Kanun’un 4’üncü maddesine göre, herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye’de ikamet eden yabancılar ile Türkiye’de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar. Ancak, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır.



¹¹⁹ 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bilgi edinme başvurusu, başvuru sahibinin adı ve soyadı, imzası, oturma yeri veya iş adresini, başvuru sahibi tüzel kişi ise tüzel kişinin unvanı ve adresi ile yetkili kişinin imzasını ve yetki belgesini içeren dilekçe ile istenen bilgi veya belgenin bulunduğu kurum veya kuruluşa yapılır. Bu başvuru, kişinin kimliğinin ve imzasının veya yazının kimden neşet ettiğinin tespitine yarayacak başka bilgilerin yasal olarak belirlenebilir olması kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir. Dilekçede, istenen bilgi veya belgeler açıkça belirtilir.

Kurum ve kuruluşlar, mezkûr Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Mezkûr Kanunda yer alan istisnalar özet olarak aşağıdaki gibidir.

- Açıklanması hâlinde Devletin emniyetine, dış ilişkilerine, millî savunmasına ve millî güvenliğine açıkça zarar verecek ve niteliği itibarıyla Devlet sırrı olan gizlilik dereceli bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır.
 - Açıklanması ya da zamanından önce açıklanması hâlinde, ülkenin ekonomik çıkarlarına zarar verecek veya haksız rekabet ve kazanca sebep olacak bilgi veya belgeler de, anılan Kanun kapsamı dışındadır.
 - Sivil ve askerî istihbarat birimlerinin görev ve faaliyetlerine ilişkin bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır. Ancak, bu bilgi ve belgeler kişilerin çalışma hayatını ve meslek onurunu etkileyecek nitelikte ise, istihbarata ilişkin bilgi ve belgeler bilgi edinme hakkı kapsamı içindedir.
 - Kurum ve kuruluşların yetkili birimlerince yürütülen idarî soruşturmalarla ilgili olup, açıklanması veya zamanından önce açıklanması hâlinde;
 - a) Kişilerin özel hayatına açıkça haksız müdahale sonucunu doğuracak,
 - b) Kişilerin veya soruşturmayı yürüten görevlilerin hayatını ya da güvenliğini tehlikeye sokacak,
 - c) Soruşturmanın güvenliğini tehlikeye düşürecek,
 - d) Gizli kalması gereken bilgi kaynağının açığa çıkmasına neden olacak veya soruşturma ile ilgili benzeri bilgi ve bilgi kaynaklarının temin edilmesini güçleştirecek,
- bilgi veya belgeler, Kanun kapsamı dışındadır.
- Açıklanması veya zamanından önce açıklanması hâlinde;
 - a) Suç işlenmesine yol açacak,
 - b) Suçların önlenmesi ve soruşturulması ya da suçluların kanunî yollarla yakalanıp kovuşturulmasını tehlikeye düşürecek,
 - c) Yargılama görevinin gereğince yerine getirilmesini engelleyecek,
 - d) Hakkında dava açılmış bir kişinin adil yargılanma hakkını ihlâl edecek,
- nitelikteki bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışındadır.

Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir.

- Haberleşmenin gizliliği esasını ihlâl edecek bilgi veya belgeler, Kanun kapsamı dışındadır.
- Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır.
- Fikir ve sanat eserlerine ilişkin olarak yapılacak bilgi edinme başvuruları hakkında ilgili kanun hükümleri uygulanır.
- Kurum ve kuruluşların, kamuoyunu ilgilendirmeyen ve sadece kendi personeli ile kurum içi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkındaki bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkının kapsamı dışındadır. Ancak, söz konusu düzenlemelerden etkilenen kurum çalışanlarının bilgi edinme hakları saklıdır.
- Kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütmek üzere, elde ettikleri görüş, bilgi notu, teklif ve tavsiye niteliğindeki bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluş tarafından aksi kararlaştırılmadıkça bilgi edinme hakkı kapsamındadır. Bilimsel, kültürel, istatistik, teknik, tıbbî, malî, hukukî ve benzeri uzmanlık alanlarında yasal olarak görüş verme yükümlülüğü bulunan kişi, birim ya da kurumların görüşleri, kurum ve kuruluşların alacakları kararlara esas teşkil etmesi kaydıyla bilgi edinme istemlerine açıktır.
- Tavsiye ve mütalaa talepleri bu Kanun kapsamı dışındadır.

Bilgi edinme başvurusu, başvuru kurum ve kuruluşların ellerinde bulunan veya görevleri gereği bulunması gereken bilgi veya belgelere ilişkin olmalıdır. Kurum ve kuruluşlar, ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz neticesinde oluşturulabilecek türden bir bilgi veya belge için yapılacak başvurulara olumsuz cevap verebilirler. İstenen bilgi veya belge, başvuru kurum ve kuruluştan başka bir yerde bulunuyorsa, başvuru dilekçesi bu kurum ve kuruluşa gönderilir ve durum ilgiliye yazılı olarak bildirilir.

Kurum ve kuruluşlarca yayımlanmış veya yayın, broşür, ilân ve benzeri yollarla kamuya açıklanmış bilgi veya belgeler, bilgi edinme başvurularına konu olamaz. Ancak, yayımlanmış veya kamuya açıklanmış bilgi veya belgelerin ne şekilde, ne zaman ve nerede yayımlandığı veya açıklandığı başvurana bildirilir.

Kurum ve kuruluşlar, başvuru sahibine istenen belgenin onaylı bir kopyasını verirler. Bilgi veya belgenin niteliği gereği kopyasının verilmesinin mümkün olmadığı veya kopya çıkarılmasının aslına zarar vereceği hâllerde, kurum ve kuruluşlar ilgilinin;

- a) Yazılı veya basılı belgeler için, söz konusu belgenin aslını incelemesi ve not alabilmesini,
 - b) Ses kaydı şeklindeki bilgi veya belgelerde bunları dinleyebilmesini,
 - c) Görüntü kaydı şeklindeki bilgi veya belgelerde bunları izleyebilmesini,
- sağlarlar.

Bilgi veya belgenin yukarıda belirtilenlerden farklı bir şekilde elde edilmesi mümkün ise, belgeye zarar vermemek koşuluyla bu olanak sağlanır. Başvurunun yapıldığı kurum ve kuruluş, erişimine olanak sağladığı bilgi veya belgeler için başvuru sahibinden erişimin gerektirdiği maliyet tutarı kadar bir ücreti bütçeye gelir kaydedilmek üzere tahsil edebilir.

Kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine istenen bilgi veya belgeye erişimi onbeş iş günü içinde sağlarlar. Ancak istenen bilgi veya belgenin, başvuru kurum ve kuruluş içindeki başka bir birimden sağlanması; başvuru ile ilgili olarak bir başka kurum ve kuruluşun görüşünün alınmasının gerekmesi veya başvuru içeriğinin birden fazla kurum ve kuruluşu ilgilendirmesi durumlarında bilgi veya belgeye erişim otuz iş günü içinde sağlanır. Bu durumda, sürenin uzatılması ve bunun gerekçesi başvuru sahibine yazılı olarak ve onbeş iş günlük sürenin bitiminden önce bildirilir.

Kurum ve kuruluşlar, bilgi edinme başvurularıyla ilgili cevaplarını yazılı olarak veya elektronik ortamda başvuru sahibine bildirirler. Başvurunun reddedilmesi hâlinde bu kararın gerekçesi ve buna karşı başvuru yolları belirtilir. Bilgi edinme istemi reddedilen başvuru sahibi, yargı yoluna başvurmadan önce kararın tebliğinden itibaren onbeş gün içinde Bilgi Edinme Değerlendirme Kuruluna itiraz edebilir. Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu, bu konudaki kararını otuz iş günü içinde verir. Kurum ve kuruluşlar, Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunun istediği her türlü bilgi veya belgeyi onbeş iş günü içinde vermekle yükümlüdürler. Söz konusu Kurula itiraz, başvuru sahibinin idarî yargıya başvurma süresini durdurur.

Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu; birer üyesi Yargıtay ve Danıştay genel kurullarının kendi kurumları içinden önerecekleri ikişer aday, birer üyesi ceza hukuku, idare hukuku ve anayasa hukuku alanlarında profesör veya doçent unvanına sahip kişiler, bir üyesi Türkiye Barolar Birliğinin baro başkanı seçilme yeterliliğine sahip kişiler içinden göstereceği iki aday, iki üyesi en az genel müdür düzeyinde görev yapmakta olanlar ve bir üyesi de Adalet Bakanının önerisi üzerine bu Bakanlıkta idarî görevlerde çalışan hâkimler arasından Cumhurbaşkanınca seçilecek dokuz üyeden oluşur.

2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesinde¹²⁰ konuya ilişkin çeşitli açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu açıklamalara aşağıda özet olarak yer verilmiştir.

¹²⁰ 24.01.2004 tarih ve 25356 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“..."

2- Bilgi edinme hakkının kullanılmasına ilişkin esas ve usuller, 4982 sayılı “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu”nda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu itibarla,

- a) Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, faaliyetlerine ilişkin mezkûr Kanun kapsamında bulunan bilgi başvurularını süratli bir şekilde sonuçlandırarak Kanunda belirtilen istisnalar dışında her türlü bilgi ve belgeyi başvuru sahiplerine vereceklerdir.
- b) Kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine, istenilen bilgi ve belgeye erişimi on beş iş günü içinde sağlayacaklardır. İstenilen bilgi ve belgenin; başvuru alan kurum ve kuruluş içindeki başka bir birimden sağlanması, başka bir kurum veya kuruluşun görüşünün alınmasını gerektirmesi ya da başvuru içeriğinin birden fazla kurum ve kuruluşu ilgilendirmesi hallerinde bilgi ve belgeye erişim otuz iş günü içinde sağlanır. Ancak bu sürenin uzaması durumunda, gerekçe başvuru sahibine yazılı olarak on beş iş günlük sürenin bitiminden önce bildirilecektir.
- c) Kişinin çalışma hayatını ve mesleki onurunu etkileyecek olanlar hariç, yargı denetimi dışında kalan idarî işlemler, devlet sırları, ülkenin ekonomik çıkarlarına, istihbarata, idarî veya adlî soruşturmaya, özel hayata dair bilgiler, haberleşmenin gizliliğini ihlal edecek bilgi ve belgeler, ticari sırlar ile Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamındaki hususlar bilgi edinme hakkının istisnasını oluşturur. Keza, tavsiye ve mütalaa talepleri ile yayımlanmış veya kamuya açıklanmış bilgi veya belgeler de bilgi edinme başvurularına konu edilmeyecektir.
- d) Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun uygulanmasında ihmali, kusuru veya kastı bulunan memurlar ile diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri fiillerle ilgili olarak, genel hükümler çerçevesinde ceza kovuşturmasını gerektiren haller saklı kalmak kaydıyla, tabi oldukları mevzuatta yer alan disiplin cezaları uygulanacaktır. Ayrıca; dilek ve şikayetlerini, kamu kurum ve kuruluşlarına gelerek sözlü olarak ileten başvuru sahipleri, hoşgörü ve güler yüzle karşılanarak kendilerine yardımcı olunacaktır. Başvuru sahiplerinin talepleri anında incelenerek, sorunlarının mümkün olduğu oranda mahallinde çözümlenmesine özen gösterilecektir.

Bu çerçevede, konuya ilişkin Anayasal ve yasal kurallar ile yukarıda belirtilen usul ve esaslar hakkında tüm personel bilgilendirilecek, personele yönelik eğitim programlarında konuya ayrıntılı olarak yer verilmesi sağlanacak, bilgi edinme ve dilekçe haklarının kullanımı kapsamındaki başvurulara ilişkin uygulamalar mevzuat dahilinde denetlenecek ve denetimler sonucu belirtilen kurallara uymadıkları saptanan kamu görevlileri hakkında genel hükümlere göre disiplin ve ceza işlemleri uygulanacaktır.”

Bu Kanun'un uygulanması ile ilgili esas ve usullerin belirlenmesine ilişkin Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik¹²¹ yayımlanmış olup, mezkûr Yönetmelikte konuya ilişkin detaylı düzenlemeler bulunmaktadır.

4.1.3. Diğer İdari Düzenlemeler

Genel olarak hukuki işlem, belli bir sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması iken; yürütme işlemi ise, yürütme organının belli bir sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması olarak tanımlanan¹²² düzenleyici işlemler yürütme işlemleri arasında yer almaktadır.¹²³ Yürütme organı, bir kanuna dayanmak ve anayasaya ve uluslararası antlaşmalara uygun olmak kaydıyla istediği alanda düzenleme yapabilir.¹²⁴

İhbar başvurularına ilişkin olarak Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanmış olan iç genelgeler ve genel yazılar ile uygulamaya yön verilmiştir. İlgili iç genelgeler ve genel yazılara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. İhbar ikramiyesine ilişkin İdari düzenlemelere bu bölümde yer verilmeyecek olup, çalışmamızın ihbar ikramiyesine ilişkin bölümünde detaylı olarak bilgi verilecektir.



İdari Düzenleme Adı
1990/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi ¹²⁵
1992/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi ¹²⁶

¹²¹ 27.04.2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²² TEZİÇ, Erdoğan, Anayasa Hukuku, İstanbul: Beta Yayınları, 2005, ss.64

¹²³ Genelge, karar, genel yazı, tebliğ, sirküler gibi idarenin irade açıklamaları düzenleyici işlemler adı altında sıralanabilir.

¹²⁴ BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.

¹²⁵ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/icgenelge/3568/1990_1_3568_%20Icgenelgesi.pdf) Erişim tarihi: 14.01.2020

¹²⁶ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/icgenelge/3568/1992_1_3568_%20Icgenelgesi.pdf) Erişim tarihi: 14.01.2020

2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi
2009/1 Vergi İhbarları İç Genelgesi ¹²⁷
2010/1 Vergi İhbarları İç Genelgesi ¹²⁸
2016/21 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi ¹²⁹
2018/13 Sıra No.lu Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ¹³⁰

• **1990/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesinde** özet olarak “*Bilindiği Üzere, Türk Vatandaşlarının kendileriyle veya Kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi ve yetkili Makamlara yazı ile başvurma haklarını ne şekilde kullanacakları 10.11.1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ile düzenlenmiştir. Ayrıca bu konuda belirtilen Kanuna paralel olarak Başbakanlık tarafından çıkarılan 1982/112 sayılı Genelge de 21.12.1982 tarihinden beri yürürlükte bulunmaktadır.*

Ancak, vergi kayıp ve kaçığı veya Gelir İdaresi hizmetleriyle ilgili konularda Bakanlığımıza intikal ettirilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçeleri uygulamada aşağıdaki şekilde işleme tabi tutulacaktır.

- 1- İhbar, şikayet veya müracaat dilekçeleri, gönderilen Makam tarafından incelenerek, sür’atle gereği yapılacaktır,
- 2- Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığınca doğrudan veya Başbakanlık kanalıyla Bakanlığımıza intikal ettirilen vatandaşlarımızın ihbar, şikayet ve müracaatları sür’atle incelemeye tabi tutulacak ve gereği yapılacaktır.
- 3- İntikal ettirilen konu hakkında cevap istenmiş ise, yapılan işlem sonucundan intikal ettirilen Makama bilgi verilecektir.
Cevap istenmeden havale edilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçelerinin işlem sonuçları başvuru sahibine bildirilecek ve ayrıca gerek görülüyorsa intikal ettirilen Makama da bilgi verilecektir.
- 4- Adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresi bulunmayan veya yanlış isim ve adres bulunan ihbar veya şikâyet konusu dilekçeler işleme konulmayıp, saklıya alınacaktır.

Ancak, bu tarzda yapılan ihbar veya şikayet konusu dilekçelere, inandırıcı mahiyette, olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeler eklenmiş ise işlem yapıp yap-

¹²⁷ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/icgenelge/3568/2009_1_3568_%20lcgenelgesi.pdf) Erişim tarihi: 14.01.2020

¹²⁸ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/icgenelge/3568/2010_1_3568_%20lcgenelgesi.pdf) Erişim tarihi: 14.01.2020

¹²⁹ 21.10.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³⁰ 12.10.2018 tarih ve 30563 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

mama konusu, bu dilekçelerin gönderildiği Makamın takdirinde olacaktır.

5- Yazılı ihbar ve şikâyeti doğrudan veya üst Makamların havalesi ile alan Makamlar;

- Öncelikle muhbir veya şikâyetçinin hüviyetini ve dilekçe verip vermediğini, Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer aracılığıyla tespit ettireceklerdir,
- Muhbir veya şikâyetçilerin isimleri kesinlikle gizli tutulacak, hiçbir şekilde açıklanmayacaktır.
- Yapılan inceleme sonucundan dilekçedeki adresin yanlış yazıldığı ve/veya ihbar ve şikâyetin hayali isimle yapıldığı anlaşıldığı takdirde dilekçe incelemeye konu edilmeyecektir,
- Gerçek, dış ihbar ve şikâyetle bulundukları tespit edilenler hakkında, resmi Makamları asılsız ihbarla meşgul ve yanlış yola sevketmeleri dolayısıyla yasal işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtilen Başbakanlık Genelgesi de dikkate alınarak 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 6. maddesinde belirtilen, belli bir konuyu ihtiva etmeyen, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan veya yine aynı Kanun'un 4. maddesine göre adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresi bulunmayan veya bu şartlardan herhangi birini taşımayan ihbar ve şikâyet dilekçeleri denetim elemanlarının denetim gücünün boş yere harcanmasını ve İdari Makamların gereksiz yere meşgul edilmelelerini önlemek bakımından inceleme konusu yapılmadan saklıya alınacaktır."

şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

• **1992/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesinde** özet olarak "Vergi kayıp ve kaçığı ile ilgili olarak vatandaşlar tarafından Bakanlığımıza intikal ettirilen ihbar, şikâyet veya müracaat dilekçelerinin uygulamada ne şekilde işleme tabi tutulacağı 22.11.1990 tarih ve 1990/1 Sıra No'lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesinde belirlenmiştir.

Bilindiği üzere ihbar, şikâyet veya müracaat dilekçesi veren vatandaşlara Bakanlığımızca "dilekçelerinin işleme konulduğu ve yapılan inceleme sonucundan ayrıca bilgi verileceği" ön bilgi olarak bildirilmekte, inceleme tamamlandığında da inceleme sonucu kendilerine ayrıca bildirilmektedir.

Ancak, bir kısım ihbarlı incelemelerin bazı Defterdarlık Vergi Kontrol Memurlarınca geç yapılması nedeniyle dilekçe sahiplerine kısa sürede gereken cevaplar verilememekte, dolayısıyla ihbar, şikâyet ve müracaat dilekçesi veren vatandaşlarımız tarafından aynı konuda defalarca dilekçeler gönderilerek Bakanlığımız gereksiz yere meşgul edilmektedir.

Bu nedenle, yukarıda sözü edilen İç Genelgemizde belirtilen usul ve esaslar dahi-

linde ihbar, şikayet ve müracaat dilekçelerinin Defterdarlık Vergi Kontrol Memurları tarafından öncelikle ve sür'atle incelenmesi, ve inceleme sonucunda yapılan işlemlerin de Defterdarlıklarca bekletilmeden Bakanlığımıza bildirilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

• **2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesinde** özet olarak "Vergi kayıp ve kaçığı ile ilgili olarak vatandaşlar tarafından Bakanlığımıza intikal ettirilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçelerinin uygulamada ne şekilde işleme tabi tutulacağı ve bu konuda ne gibi işlemlerin yapılması gerektiği, 1990/1 ile 1992/1 Sıra Nolu İhbarlar Şubesi İç Genelgelerinde belirlenmiştir.

Söz konusu İç Genelgelere rağmen bu genelgelerdeki şartları taşımayan ihbar, şikayet veya müracaat dilekçelerinin işleme konulduğu Bakanlığımıza intikal eden olaylardan anlaşılmaktadır. Bu itibarla, aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde söz konusu İç Genelgelerdeki düzenlemelere uyum gösterilmesi hususunun bir kez daha tekrarına ihtiyaç duyulmuştur.

Buna göre;

- 1- 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 6.maddesinde belirtilen ve belli bir konuyu ihtiva etmeyen kişi, kurum veya olaylarla doğrudan bağlantı kurulmaksızın genel nitelikli ifadeler taşıyan ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan,
- 2- Aynı Kanun'un 4.maddesine göre, düzenleyenlerle bağlantı kurulmasına yarayacak adı, soyadı, imzası, iş veya ikametgah adresi gibi bilgileri taşımayan,
- 3- Yukarıda açıklanan şartları taşımakla birlikte, inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi veya belge eklenmeyen,

İhbar ve şikayet dilekçeleri, denetim elemanlarının denetim gücünün boş yere harcanmasını ve idari makamların gereksiz yere meşgul edilmelerini önlemek bakımından inceleme konusu yapılmadan saklıya alınacaktır.

Ancak bu şekilde saklıya alınan ihbar ve şikayet dilekçeleriyle aynı konuda başka dilekçelerin de gelmesi halinde, yapılacak bir ön araştırma sonrasında, incelemeye gerek duyulması halinde bu tür dilekçeler de inceleme konusu yapılabilecektir.

Vergi daireleri veya Defterdarlıklara gönderilen ihbar ve şikayetlerle ilgili olarak yapılacak vergi inceleme taleplerine, mükelleflerin durumuna ilişkin bilgilerle, yoklama tutanakları veya varsa diğer tespitler eklenecek, mahallinde yapılması gereken işlemler tamamlanmaksızın bu dilekçeler inceleme talebiyle ilgili birimlere intikal ettirilmeyecektir." şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

• **2009/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesinde** özet olarak "... Başkanlığımıza bağlı olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi (VİMER) 01.06.2009 tarihinden itibaren Ankara'da ve .../.../2009 tarihinden itibaren ise tüm Türkiye genelinde telefonla yapılan ihbar ve şikayetleri tek merkezden kabul edecek olup, bu

tarihten itibaren, mahallinde ALO 189 telefon hattından ihbar alınmayacaktır. ... Vİ-MER'de alınan ihbarlar aynı gün VEDOP ortamında ihbarın yapıldığı ilgili illere aktarılacaktır. VEDOP üzerinde bu konuya ilişkin gerekli program yapılmış ve uygulamaya geçmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda alınan ihbarların süratle değerlendirilerek gerekli işlemlerin yapılması ve muhbirin isminin gizliliği noktasında gerekli özenin gösterilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamalar yapılmıştır. 2010/1 Vergi İhbarları İç Genelgesinde de benzer konuya ilişkin açıklama yapılmıştır.

• **2016/21 sayılı İdarelere Verilen Dilekçeler Hakkında Başbakanlık Genelgesinde** de "... Terör örgütleri veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplarla mücadele, idarelere dilekçe verilmek suretiyle de desteklenmektedir.

Ancak bu kapsamda; söz konusu örgüt, yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu iddia edilen kişilere ilişkin olarak idarelere verilen dilekçelerden; sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresini ihtiva etmeyenler incelenmeyecektir." Şeklinde açıklama yapılmıştır.

• **Cumhurbaşkanlığı tarafından yayımlanan 11 Ekim 2018 tarihli 2018/13 Sıra No.lu Genelge'de**¹³¹; "Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde sorun çözen, çözüm üreten, sonuç ve vatandaş odaklı devlet anlayışı ile bürokrasinin azaltılması Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin öncelikli hedeflerindendir. Kamu hizmetlerinde hantallığa sebebiyet veren hususların ortadan kaldırılması, milletimize hizmetlerin süratli ve en iyi şekilde sunulması, devlet ve millet bütünleşmesini zedeleyen davranışlardan kaçınılması gerekmektedir.

Bu itibarla; kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan tüm başvurularda, talebin sonuçlandırılması başka bir idari makamın görev alanında kalsa dahi, başvurular anında incelenerek takip edilecek, talebin ilk başvuru yerinde neticelendirilmesine özen gösterilecek, başvuru sahibine yapılan işlemler hakkında gecikmeksizin nihai ve kesin bilgi verilecek, başvuruların süratli ve doğru sonuçlandırılması amacıyla gerekli tüm tedbirler alınacaktır." şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

İdari düzenlemelerin genel olarak, idareye başvuru yollarının kolaylaştırıldığı, demokratik ve şeffaf yönetim ilkesinin benimsendiği, dilekçe ve bilgi edinme hakkının vatandaşlarca rahat, kolay kullanılması amacına hizmet edecek, idarenin bu



¹³¹ 12.10.2018 tarih ve 30563 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

konudaki eylem ve işlemlerinin denetlenmesine imkan tanıyacak düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Diğer taraftan, söz konusu idari düzenlemelerde asılsız ihbarlar ile vatandaşların mağduriyetine neden olunmaması, asılsız ihbar nedeniyle idarenin meşgul edilmemesine yönelik önlemler de içermektedir.

Söz konusu iç genelgeler ile genel yazılara Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurumsal internet sitesi üzerinden ulaşılması mümkün olup, vergi ihbarına ilişkin ilgili mevzuatın bir bütün olarak bu çalışmada yer alması açısından ekte örneklerine yer verilmiştir.

4.2. İhbar Başvuru Yolları

Bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereğidir. İdare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılması hukuk devletinin en temel niteliğidir. Dilekçe hakkı, sorulara cevap almak suretiyle bilgi edinmeyi, şikayette bulunmak suretiyle denetlemeyi, dilek ve öneride bulunmak suretiyle de demokratik katılımı sağlayan siyasal haklardır.

Türkiye'de vatandaşların yönetime ilişkin şikayet, talep, görüş ve önerilerini kolayca iletebilmelerine yönelik kamu eliyle hazırlanmış ve vatandaşların kullanımına sunulmuş halkla ilişkiler uygulamaları bulunmakla birlikte kamu eliyle kullanıma sunulmayan ancak fiiliyatta kullanılan çeşitli ihbar başvuru yolları bulunmaktadır. Ancak, fiiliyatta uygulanan bu yöntemlerin de temelde Devlet tarafından oluşturulan anayasal, yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde yapıldığını gözardı etmemek gerekir. Bu kapsamda, İhbar başvuru yolları başlıklar halinde açıklanacaktır.

4.2.1. Mülga Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER)

"Başbakanlık İletişim Merkezi" BİMER; bilişim ve iletişim teknolojileri kullanılarak hayata geçirilen bir halkla ilişkiler uygulamasıdır. Mülga BİMER sistemi, 2018 yılından itibaren Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) adı ile Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı bünyesinde faaliyet göstermekte olması nedeniyle bu sistem hakkında açıklama yapma gereği hasıl olmuştur.

Günümüzde kamu yönetimi literatüründe "Yönetişim" ve "Yönetime katılma" kavramlar ön plana çıkmıştır. Yönetim tekniği olduğu kadar bir değeri de ifade eden bu kavramların hayata geçirilebilmesi için yurttaşların yönetimle ilişkin şikayet, talep, görüş ve önerilerini kolay-



ca iletebilmelerine yönelik iyi işleyen, hızlı ve etkin bir sistemin kurulması, yönetimin başarısı için olduğu kadar, demokrasinin sağlıklı bir biçimde işlemesi açısından da vazgeçilmez bir gerekliliktir. Bu şikayet, talep, görüş ve önerilerin derhal işleme alınıp değerlendirilmesi, sonuçlandırılması ve ilgisine süratle cevap verilmesi de aynı derecede önem taşımaktadır.

Bu kapsamda mülga Başbakanlığa yapılacak başvuruların tüm yurt sathında kabulünü ve Bakanlıklar ile valiliklere yapılan müracaatların Başbakanlıktan izlenebilmesini amaçlayan ve Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER)- Doğrudan Başbakanlık olarak isimlendirilen düzenleme, Türkiye genelinden aranabilir bir telefon numarası tahsis ile bir bilgi işlem programı kullanılmasını öngörmüştür. Böylece, vatandaşlar tarafından yapılan yazılı veya sözlü başvuruların gereğinin yapılması amacıyla süratle ilgili kamu kuruluşu veya birimine ulaştırılması, mümkün olan en kısa sürede cevap verilmesi, gecikme halinde ilgili birimlerin uyarılması, bütün bu işlemlerin bir otomasyon sistemi içinde yürütülmesi, istatistiksel raporlarının alınması ve merkezden denetlenebilmesinin sağlanması hedeflenmiştir.

Konu ile ilgili olarak 2006/3 Sıra No.lu Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER) Hakkında Genelge ile sistemin kuruluş ve işleyişine ilişkin hususlar açıklanmıştır. BİMER sisteminin kuruluş ve işleyişine ilişkin açıklamalar özet olarak aşağıda belirtilmiştir.

1. Bakanlıklarda, fiziki olarak erişimi kolay bir noktada halkla ilişkiler müracaat bürosu kurulacak, bu bürolarda halkla ilişkiler konusunda hizmet verebilecek nitelikte ve yeterli sayıda personel görevlendirilecektir. Valilik ve kaymakamlıklar da kendi düzenlemelerini bu mantık içinde gerçekleştireceklerdir.
2. Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER) - Doğrudan Başbakanlık için Türkiye genelinde kullanılmak üzere " 150" numaralı kısa telefon hattı tahsis edilmiştir. Bu numara illerden arandığında valilik halkla ilişkiler müracaat bürosunda bulunan telefon hattı devreye girecek ve buradaki halkla ilişkiler görevlileri tarafından alınacak müracaat, Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER)- Doğrudan Başbakanlık web arayüz programı kullanılarak sisteme girilecektir.
3. Bakanlıklar ve valilikler Başbakanlık Halkla İlişkiler Daire Başkanlığı ile; kaymakamlıklar ise valiliklerle koordinasyon içerisinde bu sistem ile uyumlu çalışacak iletişim ve bilişim sistemlerini oluşturacaklardır.
4. 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 3071 sayılı Dilekçe Hakkı Kanunu, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile insan hakları ihlallerine ilişkin müracaatlar da bu bürolara bizzat ya da Başbakanlık İletişim Merkezi (BİMER)- Doğrudan Başbakanlık numarası veya Başbakanlık web sayfası aracılığı ile

yapılabilecektir.

5. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının benzer amaçla kullandıkları telefon numaraları da uygun bir zamanda bu sisteme dahil edilecektir. Bu sayede vatandaşların müracaatlarını her zaman hatırlanabilir tek bir numaradan yapması ve müracaat sürecinin basitleştirilmesi sağlanmış olacaktır. Sistemin tam olarak hayata geçirilmesi ile önemli ölçüde tasarruf sağlanması da beklenmektedir.
6. Bakanlık, valilik ve kaymakamlıklar gerekli olan fiziki mekan, personel, iletişim ve bilişim altyapısını bu tarihe kadar oluşturacaktır.



BİMER'e telefonla, mektupla, faksla, internet üzerinden ve şahsen başvurulabilmekteydi. Taleplerini bizzat gelecek sözlü olarak iletmek isteyenlere danışmanlık hizmeti de verilmektedir.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu gereğince Başbakanlığa yapılan başvurulara Başkanlıkça işlem yapılarak cevaplandırılmakta ya da gereği için ilgili makamlara gönderilerek başvuru sahibine bilgi verilmekte ve BİMER üzerinden yürütülen başvuruların kabulü, ilgili birimlere iletilmesi, gereği ve vatandaşlara cevap verilmesi çalışmaları denetlenmekteydi.

Mülga BİMER sistemi 2018 yılından itibaren Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) adı ile Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı bünyesinde faaliyet göstermektedir. Doğrudan Başbakanlık için Türkiye genelinde kullanılmak üzere tahsis edilen "150" numaralı kısa telefon hattı da CİMER'e devredilmiş olup, hali hazırda vatandaşların kullanımına açıktır.

4.2.2. Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER)

Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER); bilişim ve iletişim teknolojileri kullanılarak hayata geçirilen bir halkla ilişkiler uygulamasıdır. 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunla ilgili müracaatlar CİMER'e yapılabilir. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun kapsamındaki her türlü istek, şikâyet, ihbar, görüş ve öneri CİMER üzerinden tüm iletişim seçenekleri kullanılarak yapılabilir.

CİMER'e telefonla, mektupla, faksla, internet üzerinden ve şahsen başvurulabilmektedir. Taleplerini bizzat gelerek sözlü olarak iletmek isteyenlere danışmanlık hizmeti de verilmektedir. CİMER'e telefonla başvurmak için Türkiye'nin her yerinden Alo150 numarası çevrilir. İnternetten başvuru



yapmak için ise www.cimer.gov.tr adresinden “Başvuru Yap” butonu tıklanır. Posta yoluyla başvurular; Cumhurbaşkanlığı Külliyesi 06560 Beştepe Yenimahalle/Ankara adresine yapılabilir.



CİMER Sistemi üzerinden alınan başvurular 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 3071 Sayılı Dilekçe Hakkı Kanunu ve 2006/3 Başbakanlık Genelgesine göre işleme alınmaktadır. 2006/3 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi hakkında bir önceki bölümde detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Tekrar olmaması açısından aynı açıklamalara bu bölümde yer verilmeyecektir.

Diğer taraftan, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin ilk kalkınma planı olan On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023), uzun vadeli bir perspektifle ülkemizin kalkınma vizyonunu ortaya koyarak, milletimizin temel değerlerini ve beklentilerini karşılamak, ülkemizin uluslararası konumunu yükseltmek ve halkımızın refahını artırmak için temel yol haritası olacak şekilde 15 yıllık bir perspektifin ilk beş yıllık dilimi olarak hazırlanmıştır.

Mezkûr Kalkınma Planında;

- *Vatandaşların, haksız bir uygulama ile karşılaştıklarında kanunlar ve idarî düzenlemelerle kendilerine tanınan haklar ile başvuruda bulunabilecekleri merciler konusunda bilgilendirilmelerini sağlanacağı,*
 - *Anayasa tarafından güvence altına alınmış dilekçe ve bilgi edinme hakkının Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) aracılığıyla etkin ve hızlı bir şekilde kullanılmasının sağlanacağı,*
 - *CİMER'e ilişkin vatandaşların farkındalık düzeyinin artırılacağı, CİMER'e vatandaşlar tarafından yapılan başvurularda cevap verme süresinin azaltılacağı,*
 - *CİMER'i daha erişilebilir kılmak için ALO 150 hattının etkinliğinin artırılacağı, demokrasinin standartlarını yükseltmek için devlet-vatandaş ilişkisini güçlendirecek yeni mekanizmaların oluşturulacağı,*
 - *Farklı demokratik katılım yolları yaşama geçirilerek idare üzerindeki kamuoyu denetiminin güçlendirileceği,*
 - *Vatandaşların kamu yönetimine ilişkin görüş ve önerilerinin toplanmasına ve analiz edilmesine yönelik çalışmalar yapılarak, söz konusu görüş ve önerilerin politika oluşturma süreçlerinde girdi olarak kullanılmasının sağlanacağına,*
- ilişkin politika hedefleri yer almaktadır. Bu durum da hükümetlerin bilgi edinme ve dilekçe hakkının kullanılmasına verdiği önemi göstermektedir.

4.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı İhbar Modülü

Gelir İdaresi Başkanlığı kurumsal internet sitesi üzerinden <https://intvrg.gib.gov.tr/index.jsp?gn=ihb> linki ile ihbarda bulunmak mümkündür. Anılan site üzerin-

den ihbarda bulunulması için, istenilen bazı bilgilerin muhbir tarafından sisteme girilmesi gerekmektedir. Söz konusu link üzerinden bağlantı sağlandığında aşağıdaki bilgilendirme metni vatandaşların istifadesine sunulmaktadır.

"BİLGİ

Yasal ve İdari düzenlemeler gereğince, ihbarınızın değerlendirmeye alınabilmesi için T.C. Kimlik Numaranız ile adresinizi girmeniz gerekmektedir.

İnternet üzerinden sadece;

- Kaçak Ürün İhbar Bildirimi,
- Belge Düzeni,
- Sahte / Yanıltıcı Belge,
- Mükellefiyet Kaydı,
- Kira Gelirleri,
- Vergi Dairesine Bildirimi Yapılmamış İşçi,
- Asgari Geçim İndirimi,
- Ücret Ödemeleri

konularında ihbarda bulunabilirsiniz.

Bu konular ve bunların dışında kalan diğer konulara ait ihbar bildirimleriniz için ayrıca 189 numaralı hattımızı arayabilir veya idari birimlerimize yazılı olarak başvuruda bulunabilirsiniz. İhbar İkramiyesi talep ediyorsanız, başvurunuzu ilgisine göre Vergi Dairesi Başkanlıklarına veya Defterdarlıklara yazılı olarak yapmanız gerekmektedir."

Gelir İdaresi Başkanlığı kurumsal internet sitesi üzerinden ihbar başvurusunda bulunabilmek için, yandaki resimde yer alan veri girişlerinin yapılması gerekmektedir.

2009/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesinde Vergi İletişim Merkezi (VİMER) 01.06.2009 tarihinden

itibaren Ankara'da ve .../.../2009 tarihinden itibaren ise tüm Türkiye genelinde telefonla yapılan ihbar ve şikayetleri tek merkezden kabul edeceği, bu tarihten itibaren, mahallinde ALO 189 telefon hattından ihbar alınmayacağı, VİMER'de alınan ihbarlar aynı gün VEDOP ortamında ihbarın yapıldığı ilgili illere aktarılacağı, alınan ihbarların süratle değerlendirilerek gerekli işlemlerin yapılması gerektiği ve muhbirin isminin gizliliği noktasında gerekli özenin gösterilmesi yönünde açıklamalar yapılmıştır.

4.2.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı İhbar Modülü

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurumsal internet sitesi üzerinden <https://ihbar.vdk.gov.tr/> linki ile ihbarda bulunmak mümkündür.

Anılan site üzerinden ihbarda bulunulması için, istenilen bazı bilgilerin muhbir tarafından sisteme girilmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin girilmesine müteakip muhbirin belirttiği cep telefonuna doğrulama kodu gönderilmektedir. Bu sayede, üçüncü kişiler adına sahte ihbarda bulunulması önlenmiş olmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurumsal internet sitesi üzerinde yer alan ihbar başvuru ekranında, aşağıdaki resimde yer alan veri girişlerinin yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde yapılan ihbarlar Vergi Denetim Kurulu'na bağlı Grup Başkanlıklarında oluşturulan ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonları tarafından, başta 3071 sayılı Kanun olmak üzere ilgili diğer mevzuat kapsamında değerlendirilmektedir.

4.2.5. Telefon Yoluyla İhbar (VİMER)

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'na bağlı çağrı merkezi olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi, vergisel konularda hizmet vermektedir. Vergi İletişim Merkezi; danışmanlık, vergi kayıp ve kaçığı konusunda ihbar bildirimleri alma, borç sorgulama, sunulan elektronik hizmetler konusunda danışmanlık, borçlu mükellefleri telefon aracılığıyla bilgilendirme, mükelleflerin ilettikleri bazı işlem talepleri ile sunulan hizmetlere ilişkin önerilerini ilgili birimlere iletme, yabancı uyruklu kişilere ve kurumlara vergi ile ilgili konularda İngilizce e-posta danışmanlık hizmeti sunmaktadır.



Kuruluşunun temelleri 22.11.2006 tarihinde atılan Vergi İletişim Merkezi, değişim ve sürekli gelişim anlayışı ile, 25.12.2007 tarihinde Ankara ilinde pilot uygulama ile hizmet vermeye başlamıştır. Vergi İletişim Merkezi, 1 Mart 2008 tarihinden itibaren yurt dışı ve tüm illerden gelen çağrılara hizmet vermektedir.

Hizmet sunumunda sürekli gelişim ilkesini benimseyerek, teknoloji ve kalite açısından mükelleflere en yüksek faydayı sağlayacak hizmetleri en iyi çözüm ortağı olarak sunmak ve mükellef memnuniyetini sağlamak amacıyla olan Vergi İletişim Merkezi'nin bir başka özelliği de kamuda profesyonel anlamda ilk çağrı merkezi

olmasıdır. Vergi İletişim Merkezi ile telefonla yapılan görüşmeler şehir içi görüşme tarifi üzerinden ücretlendirilmektedir.

4.2.6. Elektronik Posta (E-Mail) veya Posta Yoluyla İhbar

Bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuru- ruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereğidir. İdare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılması hukuk devletinin en temel niteliğidir. Dilekçe hakkı, sorulara cevap almak suretiyle bilgi edinmeyi, şikayette bulunmak suretiyle denetlemeyi, dilek ve öneride bulunmak suretiyle de demokratik katılımı sağlayan siyasal haklardanır.



Diğer taraftan demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla yayımlanan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu¹³² kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanmaktadır.

3071 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi-ne veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekir. Dilekçenin, konusuyla ilgili olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderilecek ve ayrıca dilekçe sahibine de bilgi verilecektir.

4982 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre, herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye'de ikamet eden yabancılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar. Ancak, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır.

Gerek 3071 sayılı Kanun gerekse 4982 sayılı Kanun kapsamında, kişiler kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunma ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme hakkına sahiptirler. Bu

¹³² 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hakların ilgili idari makama posta yoluyla gönderilecek olan dilekçe (başvuru) ile kullanılması ülkemizde yaygın olan yöntemlerdendir.

Diğer taraftan, kişiler, kamu ile ilgili dilek ve şikayetler ile bilgi edinme başvurularını kurumların e-posta adreslerine elektronik posta göndermek suretiyle de yapmaktadırlar. Bu şekilde yapılan başvuruların da uygulama dikkate alındığı bilinmektedir.

Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus, 3071 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi gereği ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçelerin cevaplandırılmayacağıdır. Bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir de tabiidir.

4.2.7. Kurumlara Şahsen Başvurarak İhbar

3071 sayılı Kanun ve 4982 sayılı Kanun kapsamında, kişiler kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunma ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme hakkına sahiptirler. Bu hakların ilgili idari makama doğrudan başvurularak kullanılması da mümkündür.

Bu şekilde başvuruda bulunan kişilerin dilek ve şikayet ve ihbarları, sözlü beyanları tutanak altına alınmak suretiyle işleme alınmaktadır. Konu ile ilgili olarak 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesinde "... Ayrıca; dilek ve şikayetlerini, kamu kurum ve kuruluşlarına gelerek sözlü olarak ileten başvuru sahipleri, hoşgörü ve güler yüzle karşılanarak kendilerine yardımcı olunacaktır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

4.3. Vergi İhbarını Etkileyen Faktörler¹³³

Vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede vatandaşlara düşen görevlerden biri olan vergi ihbarı konusunda kişilerin davranışına etki eden sosyal-psikolojik, hukuki, ekonomik ve vergi bilincine ilişkin faktörler bulunmaktadır.

4.3.1. Sosyal ve Psikolojik Faktörler

Kişi içerisinde yaşadığı toplum kurallarını belirleyen yasa ve anayasalarda yer alan birtakım kuralları yerine getirmekle mükelleftir. Bu kapsamda vergi ödevi de yerine getirilmesi gereken yükümlülükler arasındadır. Vergi mükellefleri Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevini yerine getirmekle birlikte

¹³³ SANDALCI İ., YILDIZ, F., Vergi İhbar Kararını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik TR 33 Bölgesinde Bir Araştırma, Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2019; 176:356-380

vergi ödevlerine uymayanları da ilgili idareye bildirmelidir¹³⁴. Vergi kaçırma eyleminin herkesi ilgilendirdiği ve bununla mücadele edilmesinin “vatandaşlık görevi” olduğu bilincinin geliştirilmesi ihbara karşı olan sosyal ve psikolojik direncin kırılması açısından son derece önemlidir.¹³⁵ Kişilerin ihbar kararlarını etkileyen sosyal ve psikolojik faktörler arasında toplumda ispiyoncu olarak adlandırılma düşüncesi, muhbirin isminin açığa çıkma korkusu, kişiler arasındaki husumet ve intikam duygusu ile yakın arkadaşlık ve akrabalık ilişkileri yer almaktadır.

4.3.1.1. Toplumda İspiyoncu Olarak Adlandırılma Düşüncesi

İhbar yapan kişilerle ilgili görüşler farklılık göstermekle birlikte vergi ihbarcısını “dürüst”, vergi mükelleflerini ve vergi sistemini koruyanları “kahraman” veya “şampiyon” olarak adlandıran görüşler vardır. Aynı zamanda ihbarda bulunan kişileri gelecekte bekleyen birtakım maliyetlerin olduğu görüşleri de bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığını ihbar edenlerin ileride iş kaybı, itibar kaybı ve kariyer kaybı gibi risklerle karşılaşabileceği savunulmaktadır. Aynı zamanda ihbar yapan kişi bazı kesimler tarafından “ispiyoncu” olarak da adlandırılabilir¹³⁶.



Her ne kadar etik dışı ve hukuka aykırı davranış ve eylemlerin açığa çıkarılması olgusu ahlaki bir davranış biçimi olsa da uygulamada bazı durumlarda bu etik davranışa pek çok negatif anlam taşıyan kelimeler yüklenmektedir. Etik dışı eylemleri ifşa eden kişiler, Türkçe’de kullanılan “ispiyoncu”, “ajan” ve “gammazcı” gibi kelimelere maruz kalabilmektedir¹³⁷. Ülkemizde vergi ihbar mekanizmasından beklenen sonucun elde edilememiş olmasının ana nedeni toplumun ihbarcılık kurumuna bakış açısının olumsuz olmasıdır. Nitekim toplumda ihbar/ihbarcılık, başkalarının sırlarını, davranışlarını veya düşüncelerini gözlemleyip ortaya çıkararak çıkar elde etme yani ispiyonculuk/gammazlama olarak algılanmakta ve kabul görmemektedir.¹³⁸

¹³⁴ BUDAK, T. (2009), Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52, 41-62.

¹³⁵ Taş, F. (2017), Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramesi: Sorunlar ve Çözümler, Maliye Dergisi, 172, 177-188.

¹³⁶ Webber, S. ve Nozemack, K. (2012), Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds, Accounting Faculty

¹³⁷ AKTAN, C.C. (2006), Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vijdani Red Davranışı: Whistleblowing, Mercek Dergisi, 1-13.

¹³⁸ YAŞIN, M. (2016), Türk-Amerikan Vergi İhbar ve İkramesi Kurumlarının Karşılaştırılması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Eylül.

4.3.1.2. Husumet ve İntikam Alma Duygusu

İhbar kurumu bireylerin birbirine zarar vermek amacıyla da sıkça kullanılmaktadır. Örneğin, işten çıkarılmanın yarattığı olumsuz psikolojik etki nedeniyle eski çalışanın eski işvereni vergi kaçakçılığıyla suçlayarak asılsız ihbarda bulunduğu durumlar da yaşanmaktadır.¹³⁹

Ülkemizde yapılan ihbarlar genel olarak kendini mağdur hisseden yani bir zarara uğramış kişilerce veya kişiler arasında oluşan düşmanlık sonucu yapılmaktadır. Aksi halde ihbar eden kişi bu işten zarar görmüyorsa ihbar müessesesi pek kullanılmamaktadır.¹⁴⁰

4.3.1.3. Muhbirin İsmi Açığa Çıkma İhtimali

Gerek özel gerekse kamu sektöründe yasalara aykırı fiil ve davranışları ilgili idareye bildirmeyi amaçlayan kişiler isimlerinin açığa çıkmasından rahatsızlık duymaktadır. Bu nedenle de gerek ABD’de ihbar ve vergi ihbarına ilişkin hukuksal düzenlemelerde gerekse ülkemizde ihbar ve ihbar ikramiyesine ilişkin esasları düzenleyen mevzuatta muhbirin isminin belli şartlar dışında gizli tutulacağı vurgulanmaktadır.

Muhbirlerin ihbar sonrasında karşı taraftan gelebilecek misilleme/öç alma gibi olumsuz durumlarla karşılaşmaları muhtemeldir. Bu kişilerin çalıştıkları yerdeki yolsuzlukları ifşa etmeleri durumunda karşılaşılabilecekleri riskler arasında arkadaşları tarafından dışlanabilmeleri, işten çıkarılma, tekrar iş bulamamalarını sağlayacak “kara listeye” alınma ve ihbar sonrası karşı tarafın açacağı davaların çok uzun sürebilmesi dolayısıyla oluşabilecek psikolojik yük gibi olumsuz durumlar bulunmaktadır.¹⁴¹



4.3.1.4. Dostluk, Yakın Arkadaşlık ve Akrabalık İlişkileri

İnsanlar sosyal varlıklar olduklarından bireyler için belki de yakın ilişkilerinden daha önemli bir şey yoktur. Kişiler arasındaki yakınlık kavramı sosyal ve kişisel

¹³⁹ ÜNVER, M.K. (2005), Vergi İhbar Dilekçelerinde Aranan Şartlar, Yaklaşım Dergisi, 147.

¹⁴⁰ GINALI, A. (2010), Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramesinin Usul ve Esasları, Mali Çözüm, 143- 54.

¹⁴¹ Rapp, G.C. (2007), Beyond Protection: Invigorating Incentives for Sarbanes-Oxley Corporate and Securities Fraud Whistleblowers, Boston University

ilişkiler üzerine yapılan araştırma ve teoriler için önem arz etmektedir. Çünkü yakın ilişkilerdeki değişim, kişinin kendisini ifşa etmesinden hilelerin ortaya çıkarılmasına kadar geniş bir yelpazede kişilerarası ve ilişkisel olguları etkilemektedir. Bu nedenle kişilerarası ilişkilerin ölçümünün iyi yapılması önem arz etmektedir. Kişilerarası ilişkiler altı kategoride sınıflandırılabilir. Bunlar; yabancılar, sıradan arkadaşlar, aynı cinsten günlük görüştüğümüz iyi arkadaşlar, aile, sürekli birlikte olunan iyi arkadaşlar veya nişanlılar ve evli çiftlerden oluşmaktadır.¹⁴²

Herhangi bir yanlış davranışı fark edip gerekli yerlere ihbar eden kişiler aslında ihbar ettikleri kişilerle birtakım ilişkiler içindedirler. Bu nedenle kişilerarası ilişkilerin bireylerin düşüncelerine ve davranışlarına etki etmeleri kaçınılmazdır. Kişiler intikam hırsıyla kavgalı oldukları veya sevmedikleri kimseleri ihbar ediyorsa yakın ilişki içinde olduğu/sevdiği kişilerin de hatalı davranışlarına göz yumabilmektedir. Bu nedenle de yakın ilişkiler ihbar kararı üzerinde etkili olabilmektedir.

4.3.2. Hukuki Faktörler

1931 yılında yürürlüğe giren 1905 sayılı ihbar ve ihbar ikramiyesine ilişkin esasları düzenleyen Kanun ile vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele etmek ve vergilerin tam ve zamanında Hazineye girmesini sağlamak amaçlanmıştır. Buna yönelik olarak uluslararası normlar da dikkate alınarak 1982 Anayasası'nda da bazı değişiklikler yapılmıştır. Ancak 1931 yılından bu yana değişmeden uygulamada kalan 1905 sayılı Kanun'dan istenen sonuç alınamamıştır. Bunun başlıca nedenleri ise kanunda yer alan nispet ve tutarların güncelliğini yitirmesi, yasanın geniş kitleler tarafından bilinmiyor olması, kişilerin muhbir olarak adlandırılmak istememeleri olarak sayılmaktadır.¹⁴³

Yasal mekanizmalarla içsel olarak ihbar motivasyonunun artırılması parasal teşvik sunmaktan daha yararlı sonuçlar verebilecektir. Yani yasalarca yasaklanan fiillerin gerçekleştirilmesi toplumsal olarak kabul edilmeyen bir durum olarak algılandığında ihbar motivasyonu da artmış olacaktır.

4.3.3. Vergi Bilincine İlişkin Faktörler

Vergi bilincinde öne çıkan kavram, mükelleflerin vergiler ile ilgili konularda göstermiş oldukları farkındalıktır. Farkındalık, vergisel konulardaki mevzuatın ve mevzuatta yapılan değişikliklerin bilinmesini, vergi uygulamaları konusunda bilgi sahibi olunmasını, vergilerin harcandığı yerlerin bilinmesini ve vergilerin yararlanılan ka-

¹⁴² DIBBLE, J.L., Levine T.R. ve Park H.S. (2011), The Unidimensional Relationship Closeness Scale (URCS): Reliability and Validity Evidence

¹⁴³ BUDAK, T. (2009), Türk Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52, 41-62.

musal harcamaların finansmanı olarak görülmesini kapsamaktadır.¹⁴⁴

Vergi bilincinin toplumda yerleşmesi idarenin de yükünü azaltacaktır. Nitekim mükellef kendi ödeyeceği vergilerin farkında olduğu gibi çevresindekilerin de vergi ödevlerini yerine getirip getirmediğinin farkında olacaktır. Bir bakıma “mükellefin mükellefle oto-kontrolü” sağlanacaktır. Yani mükellefler vergisel konularda hem kendilerini hem de diğer insanları denetleyeceklerdir.¹⁴⁵

Vergi hukukunda ihbar kurumunun varlığının temeli, idarenin bilgisi dışında vergi kaybına neden olan fiillerin üçüncü kişiler tarafından idareye bildirilmesine dayanmaktadır. Bu nedenle vergi ihbar kurumu ülkedeki vergi bilinç düzeyini de göstermesi açısından önem arz etmektedir.¹⁴⁶

4.3.4. Ekonomik Faktörler

Devletten kaçırılan varlıkların ihbar konusuna girmesi ve ihbar yoluyla bunun açığa çıkarılması ihbarı yapan ve vergi kaçırın kişi arasında düşmanlık olmadığı sürece zayıf bir ihtimal olarak kalmaktadır. Bu nedenle de ihbar yapan kişinin bu davranışı için az da olsa maddi menfaat elde etmesinin ihbar müessesinin etkinliğini artıracığı ve kişileri ihbara sevk edeceği düşünülmektedir.¹⁴⁷

Muhbirlere ödenecek ihbar ödülleri belirlenirken üç faktörün göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Birincisi ihbarın yol açtığı kişisel maliyet, ikincisi ihbar yoluyla elde edilen bilginin ödül değeri taşıyıp taşıyamaması ve üçüncüsü ise parasal kazanç sağlamak amacıyla doğru olmayan ihbarların yapılabileceğidir. İhbarın yol açabileceği kişisel maliyetler arasında sosyal dışlanmışlık, gelecekteki istihdam olasılıklarının azalması ve kişilerin psikolojik ve fiziksel sağlık sorunları yer almaktadır. Bu üç faktör göz önünde bulundurularak farklı oranlarda ödül belirlemesi yapılmalıdır. Örneğin, kişilerin katlandıkları kişisel maliyetlere göre ödül oranında farklılaştırma yapılmalıdır. Nitekim ihbar sonucu işsiz kalan genç bir kişinin yaşlı bir kişiye göre gelecekte iş bulma ihtimali daha azdır ve bu nedenle de bu kişinin daha fazla maliyete katlandığı düşünülebilir.¹⁴⁸

Parasal teşvikler, idarenin sadece rastgele denetimlere bağlı kalmamasına, aynı zamanda ihbar kaynaklı denetimler yapmasına da olanak sağlamaktadır. Bu kap-

¹⁴⁴ TAYTAK, M. (2010), İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. Maliye Dergisi, 158, 496-512.

¹⁴⁵ BUYRUKLUOĞLU, S. ve Erasa, İ. (2012), Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, Vergi Dünyası, 375, 116-127.

¹⁴⁶ ÜNVER, M.K. (2005), Vergi İhbar Dilekçelerinde Aranan Şartlar, Yaklaşım Dergisi, 147.

¹⁴⁷ ŞENYÜZ, D. (2014), Vergi İhbar İkramesi ve Hesabında Fer'i Alacakların Durumu, Akademik Yaşamının 55. Yılı Onuruna Rona Aybay'a Armağan

¹⁴⁸ GİVATİ, Y. (2018), Of Snitches and Riches: Optimal IRS and SEC Whistleblower Rewards, Harvard Journal on Legislation, 55, 105-142.

samda parasal teşvik miktarının artmasıyla vergi ihbarcılarının vergi kaçakçılığıyla mücadelede kullanılması idare için önemli bir araç haline gelmektedir. Çünkü ihbar sonucunda muhbirin karşılaşılabileceği muhtemel maliyetler nedeniyle (iş kaybı, sosyal dışlanma vb.), parasal teşvik olmadan ihbarda bulunması beklenemez. Parasal teşvikler olmadığında ihbarcının ya intikam güdüsüyle ya da yüksek vergi ahlakına sahip olması sebebiyle ihbarda bulunması muhtemeldir.¹⁴⁹

4.4. İhbar Başvurularının Değerlendirilmesi

Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar dilekçeleri, ilgili mevzuatta yer alan ve bir önceki bölümde açıklanan esaslar çerçevesinde idarece değerlendirilecektir. İdare bu değerlendirmeyi mevcut idari yapısı içerisinde yer alan organları vasıtasıyla yapabileceği gibi bu hususta oluşturulan hususi komisyonlar eliyle de yapabilecektir. Uygulamada, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde gerek Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı gerekse Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı birimlerde, ihbar dilekçeleri için özel komisyonların oluşturulduğu bilinmektedir.¹⁵⁰

Anılan Komisyonlar, kendilerine intikal eden ihbar başvurularından, vergi yükümlülüklerine ilişkin olanları başta 3071 sayılı Kanun olmak üzere yürürlükteki mevzuatta yer alan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmektedir. İlgili mevzuat hükümlerine ilişkin açıklamalarımıza çalışmamızın 4.1. bölümünde yer vermiş olduğumuz için burada yinelenmeyecektir.



Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar dilekçelerinden, ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler saklıya alınmakta, ancak bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek işlem yapılabilmektedir.

Diğer taraftan, ihbar dilekçeleri her ne kadar vergi incelemesi yapılması için yeterli somut bilgi/belge içermese ya da dilekçenin şekil şartlarının eksik olması nedeniyle vergi incelemesi yapılması yönünde karar alınmasa da, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının görev alanına giren hususlar bu kurumların ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi amacıyla mezkûr kurumlara intikal ettirilmektedir.

¹⁴⁹ WESSELINK, T. (2010), The IRS Whistleblower Program-Francesco Flaviano Bounty Hunting for Tax in the United States (With Reflections on the Use of Tax Informants in the Netherlands), Master Thesis, Universiteit Van Amsterdam.

¹⁵⁰ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarında yer alan verilerden hareketle.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 yılı faaliyet raporunda yer alan bilgilere göre, İİTDK'da değerlendirilen ihbar ve inceleme talebi ile ilgili alınan kararlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Evrak Türü		İhbar*	İnceleme Talebi*	Toplam
DEĞERLENDİRİLEN EVRAK SAYISI		7.022	45.805	52.827
KARAR TÜRLERİ	Vergi İncelemesi Yapılması	3.718	173.692	177.410
	Mevcut İnceleme Görevi Kapsamında Değerlendirilmesi	1.426	0	1.426
	Ön İnceleme, Araştırma Yapılması	159	276	435
	Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Birimlerince Sonuçlandırılması Gerekenler	116	203	319
	Yaygın Yoğun Vergi Denetimleri İle Sonuçlandırılması Gerekenler	626	211	837
	Başka Bir Birimin Görev Alanına Girenlerin İlgili Birime İletilmesi	1.350	7.293	8.643
	Eksikliklerin Tamamlatılması Maksadıyla İlgili Birimlere İade Edilmesi	411	1.722	2.133
	Hıfz Edilmesi	5.338	103.752	109.090
	İzah Değerlendirme Komisyonuna Sevk	0	28.758	28.758

*Karar türleri mükellef bazlı olup, değerlendirilen evraklarda birden fazla mükellef yer alabildiği için, değerlendirilen evrak sayısı ile karar sayıları eşit değildir.

5. 1905 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İHBAR İKRAMİYESİ MÜESSESESİ

Türk ve Rum nüfus mübadelesine ilişkin 10.06.1930 tarihinde Yunanistan ile yapılan antlaşma uyarınca Türkiye Cumhuriyeti mülkiyetine geçmesi gereken emvalin (mal, mülk ya da sahip olunan eşyalar) büyük bir kısmının özellikle İstanbul ve İzmir illerinde mektum (gizli) kalması, gizli kalan gayrimenkul mallar ile menkul kıymetlerin ve senede bağlı veya ipotekli alacakların ortaya çıkarılabilmesi için muhtelif şekillerde bazı emvalin mektumiyetini (gizlendiğini) bildikleri halde bunları alakadar memurlara bildirmeyenler için maddi bir menfaat sağlanması amacıyla yürürlüğe giren 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun¹⁵¹ (1905 sayılı Kanun) günümüzde uygulanan ihbar ikramiyesinin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

¹⁵¹ 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil ceza tutarları üzerinden mezkûr maddede yer alan tarife göre ikramiye verileceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninde yer alan tarife 1931 yılına ilişkin olması nedeniyle günümüze en üst sınıra isabet eden % 10 oranı esas alınarak ikramiye ödenmektedir. Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiye'nin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde ödenecektir.



1905 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze 100 yıla yakın süre geçmiştir. Bu sürede birçok vergi yürürlüğe girmiş, kaldırılmış veya türü değiştirilmiş ya da uygulama alanı kalmamıştır. Diğer taraftan idari yapı büyük ölçüde değişmiş, toplumun eğitimi, kültürü ve davranış biçimleri de farklılaşmıştır.

1931 yılından beri 1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine dayanılarak uygulanmakta olan ihbar ikramiyesi müessesesinin, yıllarca edinilen tecrübe sonucu bazı aksaklıklar ile sorunlar barındırdığı anlaşılmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde, ihbar ikramiyesine ilişkin 1905 sayılı Kanun'un gerekçesi, ihbar ikramiyesi müessesesinin getiriliş amacı hakkında bilgi verilecek, uygulamada ortaya çıkan sorun ve aksaklıklara ilişkin değerlendirme yapılacaktır ve 1905 sayılı Kanunun değiştirilmesine yönelik önerilere yer verilecektir.

5.1. 1905 Sayılı Kanunun Amacı

1905 sayılı Kanun, gizli kalan gayrimenkul mallar ile menkul kıymetlerin ve senede bağlı veya ipotekli alacakların ortaya çıkarılabilmesi için muhtelif şekillerde bazı emvalin mektumiyetini (gizlendiğini) bildikleri halde bunları alakadar memurlara bildirmeyenler için maddi bir menfaat sağlanması amacıyla yürürlüğe konulmuştur.

1905 sayılı Kanun'un getiriliş amacını detaylı olarak ortaya koyabilmek için dönemin hükümet tasarısı, komisyon raporları ve meclis tutanaklarının incelenmesi gerekecektir.

Bu aşamada Türkiye Büyük Millet Meclisi internet sitesinde yer alan 41 Sıra No. lu¹⁵² ve 41Ek01 No.lu¹⁵³ "Mektum mallar ihbariyesi hakkında 1/127 numaralı kanun lâyihası ve Maliye ve Bütçe encümenleri mazbataları" yol göstericidir.

¹⁵²(<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c005/tbmm04005016ss0041.pdf>)

¹⁵³(<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c005/tbmm04005017ss0041ek01.pdf>)

Mektum malların ihbarı hakkında Maliye vekâletince hazırlanan ve İcra Vekilleri Heyetinin 21.06.1931 tarihli içtimasında meclise arzı kararlaştırılan kanun lâiyhası, esbabı mucibesile birlikte 25.06.1931 tarihinde 6/1851 sayı ile yüce meclise “Başvekil İsmet” imzası ile takdim olunmuştur. Tasarının genel gerekçesi¹⁵⁴ özetle “... *hazine uhdesine geçen veya hazinece aynı veya bedelleri hak sahiplerine verilmesi gereken gayri menkul mallar, menkul kıymetler ile senede bağlı veya ipotekli alacakların, mevcut hükümler kapsamında ilgili memurlar tarafından idare ve takibi gerekmekte ise de bunlardan memurların itilâına girmeyenlerin tespit edilmesi için yapılan girişimlerin ciddi sonuç vermediği, İstanbul, İzmir gibi önemli şehirlerde bir kısım emvalin gizli kaldığı, mübadeleye tâbi olan gayrimenkul, menkul, hak, alacak ve mevduatın ancak az bir kısmının resmî kayıtlara intikal ettiği, yunanlılarla yapılan 10 haziran 1930 tarihli antlaşma ile hariçte bırakılan mallardan Türklerin istifade edebilecekleri, şimdiye kadar açığa çıkarılamayan malların bir ivaz mukabilinde yapılacak ihbarlardan istifade edilerek çıkarılması şeklinin kabulünün bir zaruret halini aldığı, muhtelif şekillerde bazı emvalin gizliliğini bildikleri halde bunları ilgili memurlara bildirmeyenler için maddî bir menfaat sağlamaktan başka suretle amaç ulaşamayacağını tecrübe ile anlaşıldığı*” şeklinde kayıtlara intikal etmiştir.

1905 sayılı Yasanın gerekçesinin tam olarak anlaşılabilmesi için Yunanistan ile 10.06.1930 tarihinde yapılan antlaşmayı detaylandırmakta fayda mülâhaza edilmiştir.

¹⁵⁴ Tasfiye kanunları veya itilâfamelere tevfikân hazine uhdesine geçen veya hazinece aynı veya bedelleri hak sahiplerine verilmesi icap eden gayri menkul mallar ile alelûmum menkul kıymetlerin ve senede merbut veya ipotekli alacakların, mevcut hükümler dairesinde alâkadâr memurun tarafından idare ve takibi lazımgelmekte ise de bunlardan memurini aidesinin itilâına vasil olmyanların tahkik ve izharı için muhtelif şekillerde yapılan teşebbüsler ile azamî netice temin edilmemekte ve hususile İstanbul, İzmir gibi mühim şehirlerde bir kısım emvalin mektum kaldığı mübadeleye tâbi veya mütegayyip eşhasın senede merbut veya ipotekli alacaklarının ancak ve kısmen resmî bir muamele zımnında tezahür ettiği anlaşılmaktadır. Mübadil rum emvalinin ahdî vaziyeti teayyün etmiş ve yunanlılarla yapılan 10 haziran 930 tarihli itilâfname ve katî tasfiye kanunu hariçte mal bırakmış Türklerin bu kısım emvalden istifayı hak edebileceklerini göstermekte bulunmuş olduğundan şimdiye kadar izhar diltmiyen malların bir ivaz mukabilinde yapılacak ihbarlardan istifade edilerek çıkarılması şeklinin kabulü bir zaruret halini almıştır. Her ne kadar kanunu medenide ve asarı atika nizamnamesinde define ve asarı atika hakkında, - bu kabil eserlerin mümkün mertebe tam ve hüsnü halde devlet eline geçebilmesi için - ikramiye ve ihbariye - suretinde alâkadarları tatmin edecek hükümleri mevcut ise de bu hükümlerin her türlü emval izhar ve ihbarına teşmili mümkün görülemediği ve muhtelif şekillerde bazı emvalin mektumiyetini bildikleri halde bunları alâkadâr memurlara bildirmiyenler için maddî bir menfaat ve ivaz iraesinden başka suretle maksadın temini mümkün olamayacağı tecrübe ile anlaşıldığı cihetle devlet bütçesini ve umumî muhasebe kanunlarını alâkadâr etmiyecek bir surette, ele geçecek menafî ve hasılattan tefrik suretile ihbariye itasının saklı hakları izhara kuvvetli bir saik olacağı teemmül edilmiş ve kanun lâiyhası bu esastan mülhem olarak tanzim kılınmıştır.

Lozan Konferansı'nda Nüfus Mübadelesi Alt Komisyonu, 11-30 Ocak 1923 tarihleri arasında on iki oturumda mübadele konusunu ele almıştır. Türk ve Yunan Hükûmetleri arasında iki ülke halklarının mübadelesine ait sözleşme ve protokol 30 Ocak 1923 tarihinde imzalanmıştır.

1923 yılının Temmuz ayında imzalanan Lozan Antlaşması'na göre Türkiye'deki Rumlar ile Yunanistan'daki Müslümanlar karşılıklı olarak mübadele edileceklerdi. Yani, Türk topraklarında yerleşmiş bulunan "Rum Ortodoks dininden Türk uyruklular" ile Yunan topraklarında yerleşmiş olan "Müslüman dininden Yunan uyrukluların", zorunlu mübadeleye tabi tutulması kararlaştırılmıştır.



Batı Trakya'daki Türkler ile İstanbul'daki Rumlar mübadeleye tabi olmayacaklardı. Mübadele sözleşmesinin 2'nci maddesine göre 30 Ekim 1918 tarihinden önce vilayet sınırları 1912'deki bir yasayla belirlenmiş olan İstanbul'da mukim olan Rumlar ile 1913 yılında imzalanan Bükreş Antlaşması'nda belirlenen sınırın doğusunda kalan ve sözleşme metninde Batı Trakya diye ifade edilen bölgede sakin olan Müslümanlar mübadele haricinde tutulmuşlar ve etabli¹⁵⁵ olarak kabul edilmişlerdir.¹⁵⁶

24 Ağustos 1923 tarihinde, Lozan Antlaşması Büyük Millet Meclisi tarafından onaylanmadan bir gün önce, Türk ve Rum nüfus mübadelesini içeren 30 Ocak 1923 tarihli sözleşme ve protokoller 23 Ağustos 1923 tarihinde 340 numaralı Kanun olarak kabul edilmiş ve 25 Ağustos'tan itibaren yürürlüğe girmiştir. Nüfusun karşılıklı yer değiştirmesiyle uzun zamandır ikili ilişkilerin gergin geçmesinin temel sebepleri arasında sayılan azınlıklar meselesinin çözüleceği varsayılmıştı. Ancak iş teorisinden pratiğe geçirildiğinde önemli problemlerle karşılaşıldı.¹⁵⁷ "Yunan ve Türk Halklarının Mübadelesine İlişkin Sözleşme ve Protokol" Türk ve Yunan hükûmetlerinin sözleşme ve protokoldeki düzenlemeleri farklı yorumlamaları üzerine uzun süre uygulanamamıştır.

¹⁵⁵ Etabli Sorunu, Türk ve Yunan Ahalinin Mübadelesine İlişkin Sözleşme'nin nasıl uygulanacağına ilişkin, 1923 yılında Türk ve Yunan hükûmetleri arasında ortaya çıkan anlaşmazlığa verilen isim.

¹⁵⁶ Melek Fırat, "Yunanistan'la İlişkiler" içinde Baskın Oran (ed.), Türk Dış Politikası Kurtuluş Savaşından Bugüne Olgular, Belgeler, Yorumlar, İletişim Yayınları, İstanbul, 2001, s.338-339; M. Murat Hatipoğlu, Yakın Tarihte Türkiye ve Yunanistan 1923-1954, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s. 45-47.

¹⁵⁷ BİLGEÇ, Bestami S., Atatürk Döneminde Türkiye Yunanistan İlişkileri, 1923-1938 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/675356>.

Mübadelenin uygulanmasında karşılaşılan belki de en büyük sorun mübadillerin geride bıraktıkları malların akıbetinin ne olacağı idi. Mübadele sözleşmesine göre mübadiller yanlarında, götürebilecekleri her şeyi alabileceklerdi. Yanlarında götüremeyecekleri eşyaları ise gümrük vergisi ödmeden yeni ülkelere gönderebileceklerdi.¹⁵⁸ Gönderilemeyen malların değeri Muhtelit Mübadele Komisyonu¹⁵⁹ tarafından kayıt altına alınacak ve buna dair bir belge mübadillere verilecekti. Mübadiller yeni ülkelere vardıklarında bu belgelerle ilgili hükümete başvurup mallarının tazminini talep edeceklerdi. Bu tazminat işlemi o ülkede kalan mübadil mallarıyla yapılacaktı. Eğer mübadillere verilen mal, tazminatı tam karşılamıyorsa geri kalanın ödenmesi işlemi mübadele sözleşmesinin ilgili hükümlerine göre yapılacaktı.¹⁶⁰

Bununla birlikte mübadele sözleşmesinde malların likidasyonunun nasıl yapılacağı belirtilmesine rağmen iş pratiğe döküldüğünde birçok sorunla karşılaşıldı.¹⁶¹ Emekli büyükelçi Vyron Theodoropoulos bu konudaki sorunların birçoğunun Türk tarafınca çıkarıldığını iddia etmiş ancak bu hususta herhangi bir delil sunmamıştır.¹⁶² 1930'ların başında Balkanlardaki nüfus mübadeleleri ile ilgili en kapsamlı çalışmaya imza atan Stephen Ladas ise kabahatin Mübadele Komisyonu'ndaki Türk ve Yunan temsilcilerde olduğunu yazmaktadır. Komisyon, likidite edilecek mallar hakkında gerekli bilgiyi toplamadan işe koyulmuştur.¹⁶³ 1926 yılında Milletler Cemiyeti'nin Rum mültecilerin yerleştirilmesi hakkında hazırladığı bir raporda da mübadillerin terk etmek zorunda kaldıkları mallar hakkında kesin bilgiler olmaması hususunun altı çizilmiştir.¹⁶⁴ Komisyonun Yunan üyelerinden Alexander Pallis de işin kendisinin gerçekten çok zor olduğunu dolayısıyla komisyondan ziyade mübadele sözleşmesinin terk edilmiş malların likidasyonu hakkındaki maddesini yazanların kabahatli sayılması gerektiğini yazmaktadır.¹⁶⁵

¹⁵⁸ LADAS, Stephen P., *The Exchange of Minorities*, The Macmillan Company, New York, 1932, s. 423 ve 443.

¹⁵⁹ Mübadele sözleşmesi mübadelenin uygulanması ve geride kalan emvalin dağıtılması görevini yürütmek üzere yedi üyeden oluşan bir karma komisyon tesis etmişti. Bu komisyona Türkiye ve Yunanistan ikiye üye vermişlerdi. Diğer üç üye ise Milletler Cemiyeti'nin belirlediği tarafsız üç ülkeden seçilmişlerdi. Bk.: Ladas, a.g.e., s. 353-376; Raoul Blanchard, "The Exchange of Populations between Greece and Turkey", *Geographical Review*, C 15, S 3, Temmuz 1925, s. 451.

¹⁶⁰ LADAS, a.g.e., s.346-347, 421, 442-443 ve 458.

¹⁶¹ ARI, Kemal, *Büyük Mübadele: Türkiye'ye Zorunlu Göç 1923-1925*, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 2003, s.73.

¹⁶² THEODOROPoulos, Vyron, *Oi Tourkoi kai Emeis*, Athina, Fytraki, 1988.

¹⁶³ LADAS, a.g.e., s. 374.

¹⁶⁴ *Greek Refugee Settlement*, Publications of the League of Nations, 1926, s. 33-34.

¹⁶⁵ A.A. Pallis, "The End of the Greco-Turkish Feud", *Contemporary Review*, S 138, 1930, s. 617.

Sorunlardan birisi mallar hakkında dilekçe veren şahısların mübadil statüsünün belirlenememesinden kaynaklanıyordu. Başka bir sorun ise şahsın, kendisinin olduğunu iddia ettiği malın kendisine ait olduğuna dair bir belge sunamamasıydı. Üçüncü bir problem, hak iddia edilen malın değerinin tespitinde yaşanılıyordu. Dördüncüsü, mübadillerin mağdur olmaması için likidasyon işleminin çok kısa bir süre içinde yapılmasının gerekli olmasıydı.¹⁶⁶ Ayrıca bütün bu sorunlar komisyonda tartışılırken Türk ve Yunan temsilciler mübadillerin ve geride kalan azınlıkların maruz kaldıkları muameleden dolayı birbirlerini suçladıkları için bu durum malların likidasyonu meselesini daha da güçleştiriyordu.¹⁶⁷

Lozan'da hükme bağlanan nüfus mübadelesinin uygulanmasından kaynaklanan sorunlardan dolayı iki ülke arasındaki ilişkiler gerilimli bir seyir takip etmiştir. Cumhurbaşkanı Gazi Mustafa Kemal, 1926 yılının Kasım ayında mecliste yaptığı bir konuşmada Türkiye ile Yunanistan arasındaki sorunlara barışçıl bir çözüm bulunması konusunda Türkiye'nin elinden gelen her şeyi yaptığını belirtmiş ve böylece *Türk tarafının bir uzlaşma için iyi niyetle hareket edeceğinin işaretini vermişti*.¹⁶⁸

Atina'da yapılan görüşmeler sonucunda 1 Aralık'ta taraflar bir metin üzerinde mutabakata vardılar. Antlaşma Yunanistan tarafından 25 Şubat 1927'de, Türkiye tarafından ise 5 Mart 1927'de onaylandı.¹⁶⁹

Antlaşmaya göre mübadele bölgelerinde Türk ve Yunan vatandaşlarının bıraktıkları mallar, bölgenin bulunduğu ülke hükümetlerinin kontrolüne geçecekti. Yunan hükümeti Türklerin bıraktıkları malların değeri Yunanların bıraktıkları malların değerinden fazla olabileceğinden dolayı Uluslararası Finans Komisyonu'na, Türkiye'nin mübadillerin tazmin edilmesinde kullanması için £ 500,000 yatıracaktı. Yunanistan'da, mübadele dışı bölgelerdeki Müslüman malları ise sahiplerine iade edilecekti. Son olarak; Yunanistan normalde etabli statüsünde olabilecekken İstanbul'u terk eden Rumların geri dönmesine Türkiye'nin itirazını kabul edecekti.¹⁷⁰

Atina Antlaşması her iki ülke tarafından onaylanmasına rağmen Yunanistan'ın Muhtelit Mübadele Komisyonu'nun 1925 yılının Temmuz ayında Deklarasyon IX'dan faydalanabileceklerini açıkladığı 119 Türk'ün mallarını Atina Antlaşması hükümle-

¹⁶⁶ National Archives Research Administration Department of State (NARA - DS) 767. 68115/143, 15 Ekim 1930; Ari, a.g.e., s. 73; A. A. Pallis, "Exchange of Populations in the Balkans", The Nineteenth Century and After, Mart 1925, s. 382.

¹⁶⁷ NARA-DS. 767.68115/143, 15 October 1930; Ladas, a.g.e., s. 376.

¹⁶⁸ TBMM Zabıt Ceridesi, C 27, Birinci İçtima, 1 Kasım 1926, s.5.

¹⁶⁹ Survey of International Affairs 1925, s. 266. Antlaşmanın tam metni için bk.: Türkiye Dış Politikasında 50. Yıl, s. 196-210.

¹⁷⁰ Türkiye Dış Politikasında 50. Yıl, s. 197-199; NARA-DS. 767.68115/143, 15 Ekim 1930.

rine uygun bir şekilde iade etmeyi reddetti.¹⁷¹ Yunanistan'ın Muhtelit Mübadele Komisyonu'nun kararını uygulamamasının gerekçesi bahsi geçen 119 kişiden birinin Yunan hükümetinin memuru olan bir müftü ve bir diğerinin de milletvekili aday olmasıydı. Bu iki kişinin Türk tabiiyetinde olması kabul edilemeyeceğinden Yunanistan içinde Yunan üyelerin de bulunduğu komisyonun kararını toptan reddetti.¹⁷²

Ayrıca kâğıt üstünde antlaşmalar yapılmasına rağmen Muhtelit Mübadele Komisyonu hala mübadillerin geride kalan mallarına değer biçilmesi konusunda sorunlar yaşamaya devam ediyordu.¹⁷³ Bu yüzden iki ülke arasındaki ilişkiler kopma noktasına geldi.

1928 yılında Yunanistan'da bir zamanlar 'Megali İdea'nın en ateşli savunucularından Eleftherios Venizelos'un işbaşına gelmesiyle Yunanistan, Türkiye ile ilişkilerini düzeltme konusunda yeni bir politika belirledi.¹⁷⁴

Venizelos 1928 seçimleri için kampanyasına Selanik'te başladı. Burada büyük bir kalabalığa yaptığı konuşmada Venizelos, Türkiye'ye uzlaşma çağrısı yaptı. Sorunların temel olarak ekonomik olduğunu ve bunların kolaylıkla aşılması gerektiğini belirtti. Daha esaslı bir iyileşme için her iki ülkenin de birbirlerinin mevcut sınırlarına saygı duyması gerektiğini söyledi.¹⁷⁵

Başbakan seçildikten sonra Venizelos, Başbakan İsmet Bey'e bir mektup gönderdi. Bu mektupta Türkiye ile dostluk ve iyi komşuluk ilişkileri kurma isteğini ifade etti. Venizelos, seçim konuşmasında dile getirdiği hususu mektubunda da tekrar etti ve Yunanistan'ın Türkiye'nin topraklarında gözü olmadığını yazdı. Türkiye'nin de aynı şekilde Yunanistan'ın toprakları hakkında herhangi bir hak iddia etmemesinden duyduğu memnuniyeti belirtti.¹⁷⁶

Daha sonra Türkiye adına Mustafa Kemal Atatürk'ün ve Yunanistan adına Eleftherios Venizelos'un girişimleri sayesinde 1930 yılından itibaren Türkiye ile Yunanistan arasında iyi komşuluk ilişkileri kurulabilmiştir.¹⁷⁷

¹⁷¹ Lozan Antlaşması'nda mübadele sözleşmesinde yer almayan ancak mübadele ile ilgili olan bir başka hüküm daha vardı. O da Deklarasyon IX'du. Lozan'da görüşmeler sürerken Yunan delegasyon tek taraflı olarak 18 Ekim 1912'den önce Yunanistan'daki mübadeleye dâhil olan bölgelerde sakin olan ya da hiç orada oturmamış Müslümanlara ait malların mübadele dışı bırakılacağını ilan etti. Bu malların sahipleri malları üzerindeki tüm haklarını muhafaza edebilecek ve etabiller gibi malları üzerinde tasarrufları olabilecekti. Yunan delegasyonu bu deklarasyonun geçerli olması için Türkiye'nin de aynı durumdaki Rum malları için benzer uygulamayı ilan etmesi şartını koşmuştu. Bk.: Ladas, a.g.e., s.347-348, 468-473 ve 546.

¹⁷² Skinnerdan Dışişleri Bakanlığına, Atina, 20 Haziran 1930, NARA-DS. 767.68115/136.

¹⁷³ NARA-DS. 767.68115/143, 15 Ekim 1930; Psomiades, Greek-Turkish Relations 19231930, s. 176.

¹⁷⁴ ERDEM, a.g.m., s.99-103.

¹⁷⁵ Anastasiadou, a.g.e., s. 14.

¹⁷⁶ Venizelos'tan İsmet'e, 30 Ağustos 1928, Benaki Museum Archives of Eleftherios Venizelos (BMAEV) 173/50.

¹⁷⁷ <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/675356>, Bestami S. BİLGİÇ, Atatürk Döneminde Türkiye Yunanistan İlişkileri, 1923-1938

Yapılan ön görüşmelerden sonra, 10 Haziran 1930'da, Ankara'da, iki devlet arasında sürüncemede kalmış bulunan mübadele meselesini çözmek üzere "Mübadele-i ahaliye mütedair Lozan muahedenamesile Atina itilâfnamesinin tatbikatından mütevellit mesailin sureti kat'iyede halli hakkında mukavelename" imzalanmıştır. Söz konusu sözleşme metni kitabımızın ekleri arasında yer almaktadır. Buna ilişkin 1725 sayılı Kanun¹⁷⁸ 17.06.1930 tarihinde kabul edilmiş¹⁷⁹ ve 01.07.1930 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Antlaşmanın 12'nci maddesinde belirtilen menkul ve gayrimenkul malların¹⁸⁰ tam mülkiyeti Türkiye Hükümetine geçecektir.

Mübadele nedeniyle yapılan antlaşma kapsamındaki menkul ve gayrimenkul mallar ile senede bağlı veya ipotekli alacakların tespit zorluğu ortaya çıkmıştır. Bu zorluk 1905 sayılı Kanun'un layihasında "... Tasfiye kanunları veya itilâfnelere tevfiikan hazine uhdesine geçen veya hazinece aynı veya bedelleri hak sahiplerine verilmesi icap eden gayrimenkul mallar ile alelûmum menkul kıymetlerin ve senede merbut veya ipotekli alacakların, mevcut hükümler dairesinde alâkadar memurin tarafından idare ve takibi lazımgelmekte ise de bunlardan memurini aidesinin ittilâna vasıl olmyanların tahkik ve izharı için muhtelif şekillerde yapılan teşebbüsler ile azamî netice temin edilmemekte ve hususile İstanbul, İzmir gibi mühim şehirlerde bir kısım emvalin mektum kaldığı mübadeleye tâbi veya mütegayyip eşhasın senede merbut veya ipotekli alacaklarının ancak ve kısmen resmî bir muamele zımnında tezahür ettiği anlaşılmaktadır. ..." şeklinde ifade edilmiştir.

Bu zorluğun ihbar müessesesi ile çözülmesi amacıyla Hükümet tarafından hazırlanan 21.06.1931 tarih ve 6/1851 sayılı yazı ekindeki layihayı Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na göndermiştir. Layihaya bağlı hükümet teklifinde günümüze kadar uygulanagelen ve halen uygulanmakta olan ihbar ikramiyesine ilişkin hiçbir hüküm bulunmamaktadır. İhbar ikramiyesine ilişkin 6'ncı madde¹⁸¹ Büyük Millet Meclisi Bütçe Encümenindeki görüşmeler sırasında eklenmiştir.

¹⁷⁸ Mübadele-i Ahali Hakkında Lozan Muahedenamesile Atina İtilâfnamesinin Tatbikatından Mütevellit Mesailin Halli İçin Yunanistanla İmza Edilen Mukavelenamenin Tasdikini Mutazammın Kanun

¹⁷⁹ <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/1534.pdf>

¹⁸⁰ 1- Mübadeleden istisna edilmiş olan İstanbul mintakasını terkedip işbu mukavelenamenin 28 inci maddesi ahkâmına göre avdet hakkından mahrum bulunan Türk tabiiyetindeki gayri mübadil Rum Ortodokslara ait ve Türkiyede kâin menkul ve gayri menkul mallar. 2- Mübadeleden istisna edilmiş olan İstanbul mintakası haricinde kâin olup İstanbul mintakası dahilinde hazır bulunan «etabli» Rumlara veya işbu mukavelenamenin 10'uncu maddesi hükmüne göre avdet hakkından istifade eden şahıslara ait olup mübadeleden istisna edilmiş bulunan İstanbul mintakası haricinde kâin menkul ve gayri menkul mallar.

¹⁸¹ Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahilî istihlâk ve damga gibi daimî vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nisbetler dahilinde ikramiye verilir: 5 000 liraya kadar % 30, 15 000 liraya kadar 5 000 liradan yukarı olan kısım için % 20, 15 000 liradan yukarı olan kısım için % 10. Bu nisbetlere göre hesap olunacak ikramiye'nin üçte biri verginin katı surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir. Muhbirleri mevcut olup ta tahakkuk muamelesi henüz intaç edilmemiş olan bu kabîl mektumların muhbirlerine dahi işbu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir. Bilûmum mal memurlarile, tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilemez.

20.12.1931 tarih ve 31 nolu Bütçe encümeni mazbatasında yer alan açıklamalardan, ihdas edilen maddede yer alan hükümlerin benzerinin 1341 yılı Bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer almakta olduğu anlaşılmaktadır. Bütçe encümeni mazbatasında, "341 bütçe Kanunu'nun 50 inci maddesi bütçeye mevzu varidatın muhbirine ve musadirine ikramiye vadetmekte ve bunun neticesi olarak da inhisar ve gümrük kaçaklarile devlet kuyudatında tahrir ve tescil edilmesi iktiza eden esaslı vergilerin mektumatını bir hükme ve bir usule tâbi tutmak ve binnetice hususî hükümlerle umumî hükümlerin ihtilâfını mucip olarak kaçak hükümlerini mektumat- ta ve mektumat hükümlerini kaçakta tatbik etmek gibi karışıklıkları mucip olmakta bulunduğu anlaşıldığından bu lâyhada bütün mektumat ve ona ait hükümleri tevhit etmek faydalı görülmüştür. Bu maksatla altıncı madde ve ihtiva eylediği üç dereceli ikramiye usulü vazedilmiştir. İşbu mektumat ihbariyesinden alâkadar memurları yani bu vergilerin tahakkuk ve takibi ile mükellef memurları istifade ettirmenin de pek mahzurlu netayıç tevlit edeceği mülâhaza edilerek bunlar istisna edilmiş ve diğer memurlara da ikramiyenin verilmesinde beis görülmemiştir. Ancak varidatın tahakkuk ve takibinde fevkalâde hizmeti görülenlerin ahkâmı mahsusasına tevfi- kan mektumattan alınacak cezayî naktî bakiyelerinden Maliye vekâletince azamî iki maaşa kadar taltifinde fayda mülâhaza, edilmiş ve yedinci madde de bu maksatla dercedilmiştir." Şeklinde açıklama yer almaktadır.

1341 senesi bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer alan hüküm "ELLİNCİ MADDE — Ahkâmı hususiyeye tabi bulunanlar müstesna olmak üzere varidatı Devlete müteallik kavanin mucibince kaçakçılık dolayısıyla istifa olunacak cezayî nakdilerin nisfına kadar miktarı, muhbirler ile kaçığın derdesti emrinde hizmeti görülenlere derhal ikramiye olarak verilebilir. Bu suretle verilecek ikramiyelerin sureti sarfı ve her daire bütçesinde açılacak faslı mahsustan vechi mahsubu Maliye vekâletince tanzim kılınacak talimatname ile tâyin olunur." şeklindedir.

Mecliste yapılan görüşmeler esnasında konuya ilişkin tartışmalar yaşanmıştır. Meclis tutanaklarına yansıyan görüşmelere ilişkin kayıtlara aşağıda yer verilmiştir. Konu özelinde kalınması açısından, kanun teklifinin 6 ve 7'nci maddelerine ilişkin 24.12.1931 tarihinde yapılan görüşmeler aşağıda sunulmuştur.

"9 — Mektum inallar ihbariyesi hakkında 1/127 numaralı kanun lâyihası ve Maliye ve Bütçe encümenleri mazbataları fil Kanun'un heyeti umumiyesi hakkında söz istiyen var mı? Maddelere geçilmesini kabul edenler... Etmeyenler .. . Kabul edilmiştir.

— 201 —

1341 senesi Muvazenei umumiye kanunu [1]

(Resmî Ceride ile neşir ve ilân : 23 . IV . 1341 - Sayı : 96)

84

de kendi memurlarının müesseselerine, fabrikalarına belâ olmaları doğru bir şey değildir, bunun yeniden tetkikini rica ediyorum.

Reis — Mütalea var efendim?

Bütçe encümeni reisi Hasan Fehmi B. (Gümüşane)

— Arkadaşlar, Bütçe encümeni yeni bir hüküm vazetmiş değildir. 1341 senesi bütçe Kanunu'nun ellinci maddesi bu hükümden daha çok geniştir. Bu ahkâm bu güne kadar meridir. Biz bu hükmü tevsi değil, takyit ediyoruz, mektumatın heyeti mecmuası bu lâyhada toplanmış ve günün icabatına göre yeni bir şekil verilmiştir. Her halde yeni bir hüküm değildir. Arzettiğim gibi 1341 senesi bütçesinin ellinci maddesinde bu hüküm daha vasi olarak mevcuttur. Kaçağı, mektumatı hepsini birbirine katarak muhbirine de; müsadirine de, tahakkuk memuruna da, vergiyi kayıt, tahrir, tescil eden de, bunlarla kanunen mükellef olan Devlet memuruna da mükâfat veren maddedir. Tayyettiğimiz maddedir. Onun yerine çerçevesi daha dar, mahzuru daha az olan bu maddeyi ikame ettik. Bu maddeyi tayyettiğimiz takdirde 50 inci madde mevkii meriyettedir. Asıl İhsan Bey arkadaşımızın endişe ettiği mahzur bu gün meri olan 50 inci maddedir.

Reis — Bir mahzur da çıkmadı.

Hasan Fehmi B. (Devamla) — Bunun için bendenizce bu madde çok yerindedir; 50 inci maddenin devamı meriyetinden ise bu maddenin kabulü çok muvafık olur.

YÜKSEK REİSLİĞE

Altıncı madde bu gün Devlet ve milletçe aranılan iktisadî inkişafa mani olacağından maddenin İktisat encümenine havalesini teklif ederim.

Ordu

A. İhsan

Reis — İhsan Beyin takririni reye arz ediyorum. Kabul edenler... Etmeyenler... Takrir kabul olunmuş, yani madde İktisat encümenine havale edilmiştir. Müsaade ederseniz kanunu madde geldikten sonra intaç edelim.

Şükrü B. (Çanakkale) — Efendim, belki okunacak maddeler içinde encümenlere gidecek maddeler bulunur, bunun için okunması lâzımdır.

MADDE 7 — Bu kanunun birinci ve altıncı maddelerinde yazılı mektumları zahire çıkarmakta emsali meyanında fevkalâde hizmeti görülen varidat tahakkuk ve tetkik memurları, bulundukları mahallin en büyük mal memurunun talebi ve Maliye vekâletinin takdir ve tensibi ile para cezaları fazlalarından iki maaş baliğine kadar nakten taltif olunabilirler.

Recep B. (Kütahya) — Bu da diğer maddeye matuftur.

Reis — Bunu da encümene veriyoruz. Yalnız kanunun müstaceliyetle intacını karar altına aldınız. Bunun için encümenden bunu müstaeelen müzakere etmesini ve gelecek celseye yetiştirmesini rica ederiz.

Mecliste yapılan görüşmeler sonucunda, Ordu Milletvekili A.İhsan beyin teklifi neticesinde tasarı İktisat Encümenine havale edilmiştir. İktisat Encümeni taslak madde metnini aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

“İKTİSAT ENCÜMENİNİN TADİLİ

Madde 6 — Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahilî istihlâk ve damga gibi daimî vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nisbetler dahilinde ikramiye verilir.

5 00 liraya kadar % 15

5 000 liraya kadar beş yüz liradan yukarı olan kısmı için % 30

15 000 liraya kadar beş bin liradan yukarı olan kısmı için % 20

15 000 liradan yukarı olan kısmı için % 10

Bu nisbetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin katî surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir. Muhbirleri mevcut olup ta tahakkuk muamelesi henüz intaç edilmemiş olan bu kabîl mektumların muhbirlere dahi işbu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir. Bilûmum mal memurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilemez.”

26.12.1931 tarihli İktisat Encümeni mazbatasında madde ile ilgili “Heyeti umumiyeden encümenimize havale buyurulan mektum mallar ihbariyesi hakkındaki lâyiha'nın 6 inci maddesi Maliye vekili beyin huzur ile tetkik ve müzakere edildi. 341 bütçe Kanunu'nun 50 inci maddesi, hususî hükümleri bulunanlar müstesna olmak şart ile varidatı Devlete müteallik kaçakçılık veya mektumatı aynı usule tâbi tutarak hususî hükümlerle umumî hükümleri tedahül ettirmekte idi. Bu karışıklığın önünü almak üzere Bütçe encümeni tarafından tesbit edilen altıncı madde esas itibarile encümenimizce de muvafık görülmüş ve yalnız her hangi bir teessür veya iğbirarla sınaî veya ticarî müesseselerin muamelâtını ihlâl edebilmek fırsatını o müesseselerin mensubinine vermemek için ehemmiyetsiz hâdiselerin ihbarı hakkında verilecek ikramiyelerin nisbetinin tenzili düşünülmüş ve ona göre bu maddede tadilat yapılmıştır.” Şeklinde görüş belirtilmiştir.

İktisat Encümenince yapılan açıklamalar çerçevesinde, ikramiye hesaplanmasına ilişkin tarifede değişiklik yapılmış ve ilk dilime ilişkin oran düşürülmüştür. Meclis genel kurulunda tasarı 26.12.1931 tarihinde tekrar görüşülmeye başlanmıştır. Kitabımızın asıl konusu olan 6 ve 7'nci maddeye ilişkin 26.12.1931 tarihli meclis genel kurul görüşme tutanaklarında yer alan kayıtlar aşağıda sunulmuştur.

“2 — Mektum mallar ihbariyesi hakkında 1/127 numaralı kanun lâyihası ve Maliye ve Bütçe ve İktisat encümenleri mazbataları

MADDE 6 — Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahilî istihlâk ve damga gibi daimî vergilerden

yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak, veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakku k edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nisبتler dahilinde ikramiye Verilir: 500 liraya kada r % 5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için % 15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için % 15 000 liradan yukarı olan kısım için % Bu nisبتlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin katı surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili aka'binde verilir. Muhbirleri mevcut olup ta tahakku k muamelesi henüz intaş edilmemiş olan bu kabîl mektumların muhbirlere dahi işbu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir. Bilûmum mal menûrlarile, tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakku k muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilemez. Reis — Maddeyi kabul edenler... Etmeyenler . . . Kabul edilmiştir.

MADDE 7 — Bu kanunun birinci ve altıncı maddelerinde yazılı mektumları zahire çıkarmakta emsali meyanında fevkalâde hizmeti görülen varidat tahakkuk ve tetkik memurları, bulundukları mahallin en büyük mal memurunun talebi ve Maliye vekâletinin takdir ve tensibi ile para cezaları fazlalarından iki maaş balığıne kadar nakten taltif olunabilirler. Bütçe encümeni mazbata muharriri Kemal Zaim B. (Konya) — Maddenin sonlarındaki « para cezaları » « misil zamları » olacaktır. Reis — Maddeyi tashih veçhile kabul edenler... Etmeyenler . . . Kabul edilmiştir.

MADDE 8 — Bu kanun neşri tarihinden muteberdir. Reis — Maddeyi kabul edenler... Etmeyenler... Kabul edilmiştir.

MADDE 9 — Bu kanunun icrasına Maliye vekili memurdur. Reis — Maddeyi kabul edenler... Etmeyenler . . . Kabul edilmiştir.

Lâyihanın birinci müzakeresi hitam bulmuştur.

Bütçe encümeni reisi Hasan Fehmi B. (Gümüşane) — Efendim, müstaceliyet kararı vardır, heyeti umumiyesini reye koymanızı rica ederini.

Reis — Efendim, kanunun heyeti umumiyesini tayini esami ile reyinize arz ediyorum. Rey veriniyen zevat reylerini versinler. Rey toplama muamelesi hitam bulmuştur. Reylerin neticesini arz ediyorum efendim: Mektum mallar ihbariyesi hakkındaki kanun lâyihasına 172 zat rey vermiştir. Bunlardan bir müstenkif ve bir de muhalif vardır, binaenaleyh kanun 170 rey ile kabul edilmiştir. Başka müzakere edilecek madde kalmamıştır. Pazartesi günü saat 14 te toplanmak üzere celseyi tatil ediyorum. Kapanma”

Yürürlüğe girdiği tarihten günümüze 100 yıla yakın süreden beri uygulanagelen ihbar ikramiyesi müessesesinin temeli olan 1905 sayılı Kanun Meclis Genel Kurulunda 1 çekimser, 1 ret oyuna karşı 170 evet oyu ile yasalaşmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar, tasarının genel gerekçesi, bütçe ve iktisat encümeni tutanakları ile meclis genel kurulunda yapılan görüşmelerden, 1905 sayılı Kanun'un amacının; Yunanistan ile yapılan 10 Haziran 1930 tarihli antlaşma ile harifte bırakılan mallardan Türklerin istifade edebilecekleri ancak şimdiye kadar açığa

çıkarılmayan malların bir ivaz mukabilinde yapılacak ihbarlardan istifade edilerek çıkarılması, muhtelif şekillerde bazı emvalin gizliliğini bildikleri halde bunları ilgili memurlara bildirmeyenler için maddî bir menfaat sağlamak olduğu anlaşılmaktadır.

1341 yılı Bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer alan düzenlemenin bir benzerinin, 1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin hali hazırda mevcut bulunan yerine işlenmesindeki amaç, bütçe kanununda yer alan düzenlemenin hususi ve umumi hükümlerin bir arada olması dolayısıyla oluşan karışıklığın önüne geçmek olduğu anlaşılmaktadır.

1341 yılı Bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer alan düzenlemenin bir benzerinin 1905 sayılı Kanun'a eklenmesi ile birlikte, geçmişten gelen bazı işlemlerde uygulamada tereddüt hasıl olduğu anlaşılmaktadır. Zira, 11.04.1932 tarihli "Vergi mektumları ve kaçak mefhumları hakkında" 700 sayılı hükümet kararında¹⁸² (Bakanlar Kurulu Kararı) uygulamaya yön verilmiştir. Anılan kararda, "kaçak ile mevhumu birbirinden ayıran açık düzenleme yer almadığı, kaçak mevhuma ilişkin olanların kaçığın menütakibi hakkındaki kanuna, mektum mefhumuna dahil olanların da 1905 numaralı kanuna dercedilmiş olduğu" ifade edilmektedir. Söz konusu karar metni aşağıdaki gibidir.

"Vergi mektumları ve kaçak mefhumları hakkında

(Resmî Gazete ile neşir ve ilâm - 14/IV/1932 - Sayı : 2077)

- 1) Vergi mektumatı ile kaçak mefhumlarının birbirine tedahüllerinden tevellüt eden tatbikat mahzurlarını tamamen bertaraf etmek üzere bu mefhumlara ithaf edilecek hâdiseler tertip ve tasnife tâbi tutularak kaçak mefhumuna dahil olacaklar kaçığın menütakibi hakkındaki kanuna ve mektum mefhumuna dahil olanlar da 1905 numaralı kanuna dercedilmiş ve ayrı ayrı hükümlere tâbi tutulmuş olduğundan badema bu iki mefhumun yekdiğerine tedahül etmesine imkân kalmamıştır. Binaenaleyh bu hususta yeniden hüküm ve tesise ihtiyâç ve lüzum yoktur.
- 2) Evvelce tahaddüs etmiş bulunan bu kabîl meselelerde tatbikat noktai nazarından mevcut içtihat farklarının telifine gelince; 1341 senesi bütçe Kanunu'nun (50) nci maddesinde (ahkâmı hususiyeye tâbi bulunanlar müstesna olmak üzere varidatı Devlete müteallik kavanin mucibince kaçakçılık dolayısıyla istifa olunacak cezayı naktilerin nisfına kadar miktarı muhbirler ile kaçığın derdesti emrinde hizmeti görülenlere derhal ikramiye olarak verilebilir.... ilâh) denilmekte bulunmasına ve o zamana kadar mevzuatta kaçak ile mektumu birbirinden ayıran sarîh ahkâm mevcut olmayıp bilâkis bazı mevzuatta vergi mektumatının dahi kaçak mefhumuna tedahül ettirildiğine nazaran mektumatın dahi salîfüzzikir inaddei kanuniyenin hükümlerine tâbi

¹⁸² 14.04.1932 tarih ve 2077 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tutulabilmesi imkânı kabul olunabilir. Esasen bunun tatbikat noktai nazarından istikbalde tevhit edebileceği mahzurlar dahi yukarıda zikredildiği gibi yeni mevzuatla tamamen bertaraf edilmiş olduğuna göre evvelce tahaddüs etmiş bulunan münferit vakayide aksine bir sarahati kanuniye mevcut bulunmama dolayısıyla 1341 senesi bütçe Kanunu'nun (50) nci maddesinin (varidatı Devlete müteallik kavanin mucibince ilâh) mutlak hükmünün (o tarihte başka hüküm mevcut olmadığından) mektumata dahi teşmil edilebilmesi maddenin Hükümete verdiği takdir salâhiyetinin istimali mahiyetinde görül-müştür."

5.2. İhbar İkramesi Müessesesinin Amacı

Türkiye ile Yunanistan arasındaki mübadele nedeniyle yapılan antlaşma kapsamındaki menkul ve gayrimenkul mallar ile senede bağlı veya ipotekli alacakların tespit zorluğu ortaya çıkmıştır. Bu zorluk 1905 sayılı Kanun'un layihasında "... Tasfiye kanunları veya itilâfnamelere tevfikân hazine uhdesine geçen veya hazinece aynı veya bedelleri hak sahiplerine verilmesi icap eden gayri menkul mallar ile alelûmum menkul kıymetlerin ve senede merbut veya ipotekli alacakların, mevcut hükümler dairesinde alâkadar memurin tarafından idare ve takibi lazımgelmekte ise de bunlardan memurini aidesinin ıttılâna vasıl olmyanların tahkik ve izharı için muhtelif şekillerde yapılan teşebbüsler ile azamî netice temin edilmemekte ve hususile İstanbul, İzmir gibi mühim şehirlerde bir kısım emvalin mektum kaldığı mübadeleye tâbi veya mütegayyip eşhasın senede merbut veya ipotekli alacaklarının ancak ve kısmen resmî bir muamele zımnında tezahür ettiği anlaşılmaktadır. ..." şeklinde ifade edilmiştir.

Bu zorluğun ihbar müessesesi ile çözülmesi amacıyla Hükümet tarafından hazırlanan 21.06.1931 tarih ve 6/1851 sayılı yazı ekindeki layihayı Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na göndermiştir. Layihaya bağlı hükümet teklifinde günümüze kadar uygulanagelen ve halen uygulanmakta olan ihbar ikramiyesine ilişkin hiçbir hüküm bulunmamaktadır. İhbar ikramiyesine ilişkin 6'ncı madde¹⁸³ Büyük Millet Meclisi Bütçe Encümenindeki görüşmeler sırasında eklenmiştir.

¹⁸³ Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahilî istihlâk ve damga gibi daimî vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nisbetler dahilinde ikramiye verilir: 5 000 liraya kadar % 30, 15 000 liraya kadar 5 000 liradan yukarı olan kısım için % 20, 15 000 liradan yukarı olan kısım için % 10. Bu nisbetlere göre hesap olunacak ikramiye'nin üçte biri verginin katı surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsil akabinde verilir. Muhbirleri mevcut olup ta tahakkuk muamelesi henüz intaç edilmemiş olan bu kabîl mektumların muhbirlerine dahi işbu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir. Bilûmum mal memurlarile, tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilemez.

20.12.1931 tarih ve 31 nolu Bütçe encümeni mazbatasında yer alan açıklamalardan, ihdas edilen maddede yer alan hükümlerin benzerinin 1341 yılı Bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer almakta olduğu anlaşılmaktadır.

1341 senesi bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer hüküm *“ELLİNCİ MADDE — Ahkâmı hususiyeye tabi bulunanlar müstesna olmak üzere varidatı Devlete müteallik kavanin mucibince kaçakçılık dolayısıyla istifa olunacak cezayı nakdilerin nisfına kadar miktarı¹⁸⁴, muhbirler ile kaçığın derdesti emrinde hizmeti görülenlere derhal ikramiye olarak verilebilir. Bu suretle verilecek ikramiyelerin sureti sarfı ve her daire bütçesinde açılacak faslı mahsustan vechi mahsubu Maliye vekâletince tanzim kılınacak talimatname ile tâyin olunur.”* Şeklinde dir.

Kitabımızın bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, 1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin hali hazırda mevcut bulunan yerine işlenmesindeki amaç, 1341 senesi bütçe Kanunu'nun 50'nci maddesinde yer alan düzenlemenin hususi ve umumi hükümlerin bir arada olması dolayısıyla oluşan karışıklığın önüne geçmek olsa da, ihbar ikramiyesi müessesesinin amacı, devletin vergilendirme ile ilgili kayıp ve kaçığı engellemek, gizli kalmış vergiye tabi işlemleri ortaya çıkarmak için muhbirlerden katkı almak, ihbarı yapanlara belli oranlara göre hesaplanacak tutarda ödeme yapılarak bu katkıyı teşvik etmektir.

5.3. İhbar İkramesine İlişkin Genel Açıklama

1905 sayılı Kanun, gizli kalan gayrimenkul mallar ile menkul kıymetlerin ve senede bağlı veya ipotekli alacakların ortaya çıkarılabilmesi için muhtelif şekillerde bazı emvalin mektumiyetini (gizlendiğini) bildikleri halde bunları alakadar memurlara bildirmeyenler için maddi bir menfaat sağlanması amacıyla yürürlüğe konulmuştur.

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi, mezkûr yasanın genel getiriliş amacından farklı hususlara ilişkin ihbar ikramiyesi düzenlemesini içermektedir. Bahse konu maddede, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil ceza tutarları üzerinden aşağıda yer alan tarifeye göre ikramiye verileceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninde yer



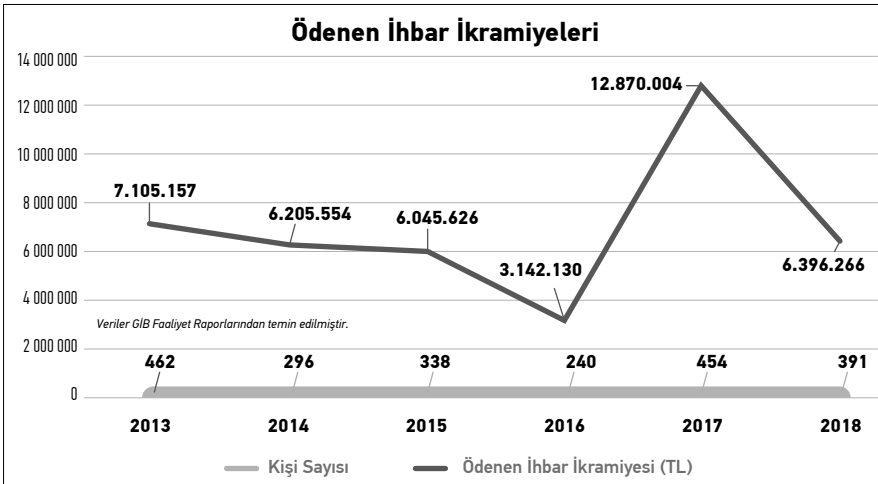
¹⁸⁴ Nıfs: Yarım, yarı. İslâm mîrâs hukûkunda eshâb-ı ferâiz adı verilen yâni Kur'ân-ı Kerîmde payları bildirilenlerden bâzı kimselere verilen yarım hisse.

alan tarife 1931 yılına ilişkin olması nedeniyle günümüzde en üst sınıra isabet eden % 10 oranı esas alınarak ikramiye ödenmektedir.

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

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

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan İdari Faaliyet Raporlarında yer alan verilerden hareketle, 2013 yılından itibaren¹⁸⁵ ödenen ihbar ikramiyesi tutarı ile ödeme yapılan kişi sayıları aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.¹⁸⁶



İhbar ikramiyesinin uygulanmasına ilişkin çeşitli idari düzenlemeler bulunmakta olup, bu sayede kanun lafzında yer alan hükümlerin uygulanmasına yön verilmiştir. Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde, ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için gerekli şartlara çalışmanın ileriki bölümlerinde yer verilecektir.

¹⁸⁵ Çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla 2019 yılı İdari Faaliyet Raporu yayımlanmamış olması nedeniyle bu yıla ilişkin veri sunulamamıştır.

¹⁸⁶ www.gib.gov.tr

5.4. İhbar İkramesi Ödemesinde Aranacak Şartlar

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil ceza tutarları üzerinden belli tarife göre ikramiye verileceği hüküm altına alınmıştır. İhbar ikramiyesi ödemesinde aranacak şartlar, yürürlükte olan bazı ikinci mevzuat düzenlemeleri de dikkate alınarak aşağıda bölümler itibarıyla açıklanacaktır.

İhbar ikramiyesinin uygulamasına yönelik olarak idare tarafından son yıllarda yayımlanmış genelge, genel yazı, yönerge bulunmamaktadır. 1931 yılında yayımlanan yasal düzenlemenin uygulaması, günümüzden yaklaşık olarak 50 yıl önce yayımlanmış olan ikincil mevzuat düzenlemelerine göre yapılmaktadır.¹⁸⁷ Bunlardan 3 genel yazıya ilişkin bilgiler *aşağıdaki gibidir*. Bu genel yazılarda yer alan *açıklamalar da dikkate alınarak* ihbar ikramiyesine ilişkin açıklama yapılacaktır.

İdari Düzenleme Adı
11.03.1992 tarih ve 20334 sayılı Genel Yazı ¹⁸⁸
01.12.1987 tarih ve 77486 sayılı Genel Yazı ¹⁸⁹
11.07.1974 Tarih ve 794 sayılı Genel Yazı ¹⁹⁰

5.4.1. Devamlılık Arz Eden Vergiler İhbar Edilmiş Olmalıdır

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle gizli kalmış olanları ihbar edenlere ikramiye ödenebileceği belirtilmiştir. Buna göre devamlılık arz eden vergilerin neler olduğunun bilinmesi önem taşıyacaktır.

Sürekli yükümlülükler, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 2'nci maddesinde, *"Vergiye doğuran olayın tekrarlanması veya sürdürülmesi dolayısıyla, birden fazla dönemde devam eden yükümlülüklerdir. Süreklilik niteliği tarhiyat usulüne bağlı değildir. Vergiden muaf olunması süreklilik niteliğini*

Daimi nitelikteki vergiler, yani devamlılık arz eden vergiler ihbar edilmiş olmalıdır.

¹⁸⁷ Örneğin; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.07.1974 tarih ve 794 sayılı Genel Yazısı.

¹⁸⁸ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Genel_Yazi/3568/11031992Genel-Yazi.pdf) Erişim tarihi: 14.01.2020

¹⁸⁹ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Genel_Yazi/3568/01121987Genel-Yazi.pdf) Erişim tarihi: 14.01.2020

¹⁹⁰ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Genel_Yazi/3568/11071974Genel-Yazi.pdf) Erişim tarihi: 14.01.2020

değiştirmez. Kanunda öngörülen dönemlerde sürekli olarak harç ödemekle yükümlü olan mükellefler de sürekli yükümlü sayılır.” Şeklinde tanımlanmış ve açıklanmıştır.

Anılan Yönergenin 3’üncü maddesinde ise süreksiz yükümlülükler, “*Tek olay dolayısıyla doğan yükümlülüklerdir. Aynı mükellefin aynı vergiden, başka bir olay dolayısıyla tekrar yükümlü olması süreksizlik niteliğini değiştirmez.”* Şeklinde tanımlanmış ve açıklanmıştır.

Devamlılık arz eden vergilerin tespiti için, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde yer alan sürekli/süreksiz yükümlülük ayırımına göre karar vermek yanlış sonuca ulaşmamıza neden olacaktır. Devamlılık arz eden vergi kavramını, vergi mevzuatı içinde öteden beri uygulanagelen ve sınırlı bir sürede uygulanmak üzere konulan vergiler dışındaki vergiler şeklinde anlamak gerekmektedir. Örneğin, matrah ve vergi artırımı nedeniyle tahakkuk eden vergiler sürekli yükümlülük olarak kabul edilemeyecektir.

Bu kapsamda üzerinden ikramiye ödenecek ve ödenemeyecek olan vergi ve bağlı alacaklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İkramiye Ödenebilecek Kamu Gelirleri	İkramiye Ödenemeyecek Kamu Gelirleri
1. Kurumlar Vergisi	1. Geçici vergi
2. Gelir Vergisi	2. Geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezası
3. Gelir Stopaj Vergisi	3. Usulsüzlük cezası
4. Kurum Stopaj Vergisi	4. Özel usulsüzlük cezası
5. Katma Değer Vergisi	5. Gecikme zammı
6. Özel Tüketim Vergisi	6. Gecikme faizi
7. Damga Vergisi	7. Fonlar
8. Motorlu Taşıtlar Vergisi	8. Ecrimisil
9. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	9. Eğitime katkı payı
10. Özel İletişim Vergisi	10. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki gelirler
11. Şans Oyunları Vergisi	11. Gümrük Vergisi
12. Tapu Harcı	12. Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler
13. Veraset ve İhtikal Vergisi	13. Sınırlı uygulama süresine sahip vergiler ile bu vergiler üzerinden kesilen vergi ziyai cezası.

Geçici vergiler (Sınırlı uygulama süresine sahip vergiler), genellikle savaş ve ekonomik kriz zamanlarında olağanüstü ihtiyaçları karşılamak ve sıkıntıları gidermek üzere konulan bir veya birkaç defa alınabilen dolayısıyla zaman bakımından devamlılık arzetmeyen vergilerdir. Aşağıdaki vergiler Cumhuriyet dönemindeki geçici vergi örneklerinden birkaçıdır.

- 30.11.1931 tarih ve 1890 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi
- 25.12.1935 tarih ve 2882 Sayılı Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi
- 11.11.1942 tarih ve 4305 Sayılı Varlık Vergisi
- 04.05.1994 tarih ve 3986 Sayılı E.D.V.,N.A.V.,Ek Gayrimenkul Vergisi,Ek M.T.V.¹⁹¹

Yukarıda tabloda yer alan tapu harçları, niteliği itibarıyla devamlılık arz eden bir vergi değildir. Ancak, uygulamada; *"tapu harcının gayrimenkul alım-satımı gibi hukuki bir işlem sonucu yapılan hizmet karşılığında emlak vergi değeri üzerinden alım satıma taraf olanlardan alınan ve belirli bir süre ile sınırlı olmayıp, vergi mevzuatı içinde öteden beri uygulanan özel bir vergi benzeri kamu geliridir. Bu niteliği ile tapu harcı, geçici değil, söz konusu işlemin taraflarından alınan daimi bir kamu geliri olduğundan daimi vergiler gibi ihbar ikramiyesine konu teşkil etmektedir."* şeklindeki açıklama gerekçesi ile tapu harcı üzerinden ikramiye ödemesi yapılmaktadır.

Diğer taraftan, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 01.12.1987 tarih ve 77486 sayılı genel yazısında da, tapu harçları üzerinden ikramiye ödenebileceğine ilişkin açıklama yapılmıştır.

5.4.2. Muhbir Kendisini Gizlememelidir

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.07.1974 tarih ve 794 sayılı Genel Yazısında, ihbar ikramiyesi ödemesinde ve muhbirde aranacak şartlara ilişkin açıklama yapılmıştır. Buna göre, muhbir kendisini gizlememelidir. İhbarı yapan şahıs vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme esnasında ya da vergi dairesince yapılan işlemler sırasında lüzum görülürse idare/inceleme elmanı ile irtibata geçmeli ve gerekli bilgileri vermelidir.

İsimsiz ihbarlarda vergi incelemesi ya da vergi dairesince yapılan işlemler bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İnceleme ve vergi dairesince yapılan işlemler bittikten sonra ortaya çıkan muhbirler ikramiye ödenmez.

Burada, mülga BİMER sistemi ya da hali hazırda kullanımda olan CİMER sistemi üzerinden kimlik bilgileri gizlenmiş olarak yapılan ihbar üzerinde durulması gerekmektedir. Aslında, bir halkla ilişkiler

Muhbir kendisini gizlememeli ve vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme esnasında ya da vergi dairesince yapılan işlemler sırasında lüzum görülürse idare/inceleme elmanı ile irtibata geçmeli ve gerekli bilgileri vermelidir.

¹⁹¹ Mehmet BECEREN, Gizlenmiş Vergileri Haber Verme İkramesi, Vergi Dünyası, Nisan 1999.

uygulaması olan mülga BİMER ya da CİMER sistemi üzerinden yapılan ihbarlarda muhbirin kimlik bilgileri sistem üzerinde kayıtlı bulunmaktadır. Ancak, muhbir kimlik bilgilerini gizleme yolunu tercih etmiştir. Bu durumda, 3071 sayılı Kanun'un 4 ve 6'ncı maddeleri ile 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini bize göstermektedir.

3071 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi-ne veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekir. Bahse konu Kanun'un 6'ncı maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerden; 4'üncü maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanlar incelenemezler.

Ancak, 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesinde konuya ilişkin olarak, *"Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem **yapılabilir**."* Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Mezkûr genelgede, bu tür dilekçelerin idare tarafından dikkate alınarak işlem tesis edilebileceği ifade edilmektedir. Dilekçe her ne kadar vergi kayıp ve kaçakına ilişkin somut bilgi ve belge içerse de dilekçenin şekil şartları yerine getirilmemiş ise idare bu dilekçeyi işleme almayabilir. Burada idarenin takdir yetkisi bulunduğunu vurgulamamız gerekir.

Mülga BİMER sistemi ya da hali hazırda kullanımda olan CİMER sistemi üzerinden kimlik bilgileri gizlenmiş olarak yapılan ihbarlar konusunda nasıl bir yol izleneceğine ilişkin olarak mülga BİMER kullanıcıları için hazırlanmış olan rehberde aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır.

	BİMER Kullanıcılarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar
• Şikâyet/İhbar içerikli başvurularda ve GİZLİLİK ESNASINA RİAYET EDİLMESİ RİCASIYLA ibaresi bulunan başvurularda vatandaşların işlemlerinin gizlilik içerisinde yapılmasına özen gösterilmelidir. • Kimlik bilgileri gizlenmiş başvurular için izlenecek yol şudur: Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının kullanılmasını yeniden düzenleyen 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesinde yer alan "ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir" maddesine istinaden bu tarz kimlik bilgileri gizlenmiş başvurular işle alınabilmektedir.	

Uygulamada, CİMER sistemi üzerinden kimlik bilgileri gizlenmiş olarak yapılan ihbarlar konusunda anılan genelgede yer alan açıklama çerçevesinde, vergi kayıp ve kaçığına ilişkin somut bilgi veya belge içeren dilekçelerin işleme konularak gerekli idari işlemlerin (vergi incelemesine sevk, takdir komisyonuna sevk gibi) başlatıldığı bilinmektedir. Mezkûr dilekçeye istinaden işlemi yapan kişi, ihtiyaç halinde, kimlik bilgileri gizli olan kişinin bilgilerini Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı'ndan temin edebilmektedir. Ancak, gizli olan kimlik bilgilerinin temin edilebilir nitelikte olması, yukarıda bahsi geçen genelgede yer alan düzenlemeye göre işlem tesis edilmesini engellemeyecektir. Yani, idarenin takdir yetkisi burada da devam etmektedir.

Diğer taraftan, ihbar ikramiyesi talep eden muhbirin, CİMER sisteminde de kimliğini gizlememesi gerektiği tabiidir.

5.4.3. Muhbir İhbarından Vazgeçmemelidir

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.07.1974 tarih ve 794 sayılı Genel Yazısında yer alan açıklamalara göre, muhbir, inceleme ya da vergi dairesince yapılan işlemler bitmeden önce ihbarından vazgeçmemelidir. Bu kapsamda, herhangi bir aşamada ihbarından vazgeçen muhbire ikramiye ödenmez.

Diğer taraftan, ihbardan vazgeçilmiş olması, idarece başlatılmış olan işlemlerin sona erdireceği anlamına da gelmemektedir. Yani, muhbir, her ne kadar ihbarından vazgeçtiğini beyan etse de, vergi kayıp ve kaçığı olduğu yönünde kanaat oluşması halinde gerekli işlemlere devam edilebilecektir. İdarenin bu noktada da takdir yetkisi bulunduğunu ifade etmemiz gerekir.

5.4.4. İhbar Konusu ile Yapılan Tarhiyat Arasında İlliyyet Bağı Bulunmalıdır

İhbar üzerine yapılan vergi incelemesi ya da vergi dairesince tesis edilen işlemler sonucu yapılan tarhiyat ile ihbar dilekçesinde yer alan konular arasında illiyyet bağı bulunmalıdır. Dolayısıyla, yapılan tarhiyat, muhbirin verdiği somut bilgi ve belgelerden hareketle bulunmuş olmalıdır. Bu kapsamda, yapılan tarhiyatın hangi kısmının ihbardan kaynaklandığı açıkça ortaya konulmalıdır.

Yapılan tarhiyat, muhbirin verdiği somut bilgi ve belgelerden hareketle bulunmuş olmalıdır. Yani, yapılan tarhiyat ile ihbar dilekçesinde yer alan konular arasında illiyyet bağı bulunmalıdır.

Uygulamada, ihbara dayanarak yapılan vergi incelemeleri sırasında, ihbar dilekçesinde yer almayan konulara ilişkin de vergi ziyasını gerektiren durumlar tespit edilebilmektedir. Bu durumda, muhbirin sunduğu bilgi ve belgeler nedeniyle yapılan tarhiyat ile incelemeye yetkili kişilerce bulunan vergi ziyasını gerektiren durumlar nedeniyle yapılan tarhiyat birbirinden ayrılmalıdır.

5.4.5. Yapılan Tarhiyat Tahakkuk Etmelidir (Kesinleşmelidir)

1905 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre, mezkûr maddede yer alan nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda, üçte ikisi ise verginin tahsili akabinde ödenecektir. Bu noktada, verginin kati surette tahakkukunun ne anlama geldiği önem arz etmektedir.

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesiyle kesinleşmesi genellikle aynı anda gerçekleşmekle beraber, verginin tahakkuk etmesi her zaman verginin kesinleştiği anlamına gelmez. Verginin kesinleşmesi için idare ya da yargı organları nezdinde itiraz olanağının kalmaması gerekmektedir.

Örneğin, ihtirazi kayıt¹⁹² düşülerek verilen beyannameler söz konusu olduğunda verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı anda gerçekleşmemektedir. Tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen verginin kesinleşmesi yargı organları nezdinde itiraz olanağının tükenmesi ile gerçekleşir.¹⁹³

İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlar mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilirler. Bu şekilde yapılan tarhiyatlarda verginin kesinleşmesi mükellefin izleyeceği yola bağlı olarak değişir. Mükelleflerin otuz günlük süre de ikmalen ya da re'sen yapılan tarhiyatları dava konusu etmemesi durumunda verginin tahakkuku ve kesinleşmesi gerçekleşecektir.¹⁹⁴

İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda mükellefler ihbarnamenin tebliğ tarihin-den itibaren 30 gün içinde;

- a) Uzlaşma talep etme,
- b) Cezada indirim talep etme,
- c) Dava açma,

yollarından uygun olanı tercih edebilir. Dava konusu yapılan tarhiyatlarda ise

İkramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda, üçte ikisi ise vergi ve cezaların tahsili akabinde ödenecektir.

¹⁹² Mükellefler vergiye tabi olup olmadığı konusunda tereddüte düştüğü veya idare ile aynı görüşü paylaşmadığı matrahları beyan ederken beyannameye ihtirazi kayıt düşebilirler. Beyannamenin ihtirazi kayıtlı verilmesiyle beraber VUK'da yer alan mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı hükmünü aşmış olurlar. Ancak ihtirazi kayıt düşülerek verilen beyannamelere karşı dava açılması tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tahsiline engel değildir. İYUK'un 27'nci maddesinde yer alan "...ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz." hükmü ile ihtirazi kayıt düşülen beyannameler için dava yolunun açık olduğu ancak bu durumun verginin tahsiline bir etkide bulunmayacağı açıkça belirtilmiştir. İhtirazi kayıtlı verilen beyannameler dava konusu yapsa da, vergi yürütmeyi durdurma kararı alınmadıkça normal vade tarihinde ödenecektir.

¹⁹³ (<http://www.reformymm.com.tr/dokumanlar/18062015-Verginin-Tahakkuku-152239.pdf>)

¹⁹⁴ (<http://www.reformymm.com.tr/dokumanlar/18062015-Verginin-Tahakkuku-152239.pdf>)

mükellef belli şartlar dahilinde Vergi Usul Kanunu'nun 379'uncu maddesi kapsamında "kanun yolundan vazgeçebilir."

Bu bölümde, yukarıdaki idari başvuru ya da yargı yollarının tercih edilmesine göre, verginin kat'î surette tahakkuk ettiği tarih kısaca anlatılacaktır.

5.4.5.1. Uzlaşma Talep Edilmesi Durumu

Uzlaşma, mükelleflerin ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergiler ve bunlara ilişkin cezalar konusunda yargı yoluna başvurmadan, vergi idaresi ile anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır.

Uzlaşma, vergi idaresinin tek taraflı olarak yaptığı idari bir işlem değildir. İdari işlemler hakkında yargı yoluna gidilebilmesine karşın uzlaşmanın vaki olması halinde üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında yargı yoluna gidilememektedir.

Vergi hukukumuzda, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı uzlaşma türü düzenlenmiştir.



Bunlardan birincisi mükellef adına henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce başvurulabilecek "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma"dır. Diğeri ise, adlarına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabilecekleri uzlaşma türü olan "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma"dır.

Mevzuatımıza göre mükellef, Tarhiyat Öncesi veya Tarhiyat Sonrası Uzlaşma yollarından ancak birisini kullanabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, haklarında vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin, bu inceleme kapsamında kendilerine vergi salınmadan ve ceza kesilmeden önce kullanabilecekleri bir haktır.

Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bu vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamındadır.

Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı (iştirak dahil) vergi ziyaya sebebiyet verilmesi nedeniyle tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar, vergi incelemesine yetkili olmayanlar tarafından yapılan tespitlere göre tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışındadır. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin¹⁹⁵ (b) fıkrası kapsamında kesilen %20 oranındaki vergi ziyai cezası için de uzlaşma talep edilemez.

¹⁹⁵ İzaha davet müessesesi

Diğer taraftan, uzlaşma kapsamına dahil olan ya da olmayan vergi ve ceza türü açısından, tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında bir fark bulunmamaktadır.

Mükellefin bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde “uzlaşma temin edilememiş” sayılır. Uzlaşmanın temin edilemediği durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar. Bu nedenle mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanmak istiyorsa mutlaka tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmelidir. Uzlaşma görüşmesi sonucunda komisyonun teklifinin mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde “uzlaşma vaki olmamış” sayılır. Uzlaşmayan vergi ve cezaya ilişkin olarak vergi dairesince düzenlenen ihbarnameye karşı, ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde yargıya başvurma hakkı ve cezada indirim hakkı devam eder.

Uzlaşma görüşmesi sonucunda düzenlenen tutanaklar kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır. Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyetle bulunulamaz.

Uzlaşılan vergi ve cezalara ilişkin tutanak, tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse; kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse; uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Uzlaşılan vergi ve cezalara ilişkin tutanak, tahakkuk fişi yerine geçer. Yani, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte vergi kat’i surette tahakkuk eder.

Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte vergi kat’i surette tahakkuk eder.

Diğer taraftan, tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşma veya cezalar da indirim talebinde bulunma haklarından sadece birinden yararlanılabilir. Ancak, Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek kesilen vergi ziyai cezaları için indirimden yararlanabilir. Uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra söz konusu indirim hakkı ortadan kalkar.

5.4.5.2. Cezada İndirim Talep Edilmesi Durumu

Mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden çözümlenmesinin diğer bir yolu da cezada indirim uygulamasıdır.

V.U.K.'un 376'ncı maddesi;

"Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. *İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,*
2. *Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i,*

indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır." Hükümünü taşımaktadır.

Mükellefler ve adlarına ceza kesilmiş bulunanlar, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar hakkında ihbarnamenin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cezada indirim için bağlı bulundukları Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurabilirler. İndirim uygulamasından yararlanılabilecek cezalar vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

Tarhiyata karşı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde öngörülen ceza indirimi talebinde bulunan mükellefe talepte bulunduğu vergi ve ceza indirim uygulaması sırasında vergi aslı miktarında herhangi bir indirim söz konusu olmayıp, sadece cezada indirim uygulanmaktadır.

Talepte bulunan mükellefin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkı ile vergi ziyayı cezası ya da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının indirimden sonra kalan kısmını bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak, vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 10'uncu

Uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında VUK'un 376'ncı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmü dışında indirim uygulanmaz.

Hakkında 376'ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.

maddesinde sayılan teminatlardan herhangi birini göstermek koşuluyla vadenin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda kesilen cezanın yarısı indirilir.

V.U.K'un 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim uygulamasından yararlanılabilmesi için;

- İhbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurulması,
- İndirim konusu yapılan cezanın dava konusu yapılmamış olması, (Tebliğ üzerine dava açılmasına rağmen, dava açma süresi içinde, vergi mahkemesince henüz karar verilmemiş olması koşuluyla, davadan vazgeçilmesi halinde cezada indirim talebinde bulunulabilir.)
- Vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde vergi aslı ve indirimden arta kalan cezanın ödenmesi,

gerekir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan cezada indirim müessesesinden yararlanıldığı durumda tahakkuk ve kesinleşme gerçekleşir.

5.4.5.3. İdari Mercilere Başvurulması Durumu

Mükelleflerin vergi uyumsuzluklarında, dava açmadan önce sadece işlemi yapmış olan idari makama başvuru yapma imkânı bulunmaktadır. Ancak, bu başvuru hiçbir zaman mükelleflerin yasal hakları olan vergi mahkemesinde dava açma, cezada indirim talebi ile uzlaşma talebinde bulunma sürelerini uzatmaz.

Bu kapsamda mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini bağlı oldukları vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. (Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirtilen vergi dairesinin görev ve yetkileri ile faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.)

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları bulunmaktadır.

Mükelleflerin başvurabileceği diğer bir idari yol ise şikayet yoluyla müracattır. Hazine ve Maliye Bakanlığı yapılan tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açma



süresi geçtikten sonra vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini içeren tahsilât aşamasında yapılan vergi hataları dolayısıyla düzeltme talepleri reddolunan mükelleflerin şikâyet taleplerini incelemektedir.

Düzeltilme başvurusu vergi dairesince reddolunduktan sonra şikâyet yoluyla Bakanlığa başvuran mükelleflere Bakanlığın açık ret cevabı vermesi veya 60 günlük süresinde cevap vermemek suretiyle zımni ret cevabı vermesi üzerine mükelleflerin yaptıkları düzeltme başvurusunun reddolunması durumunda söz konusu idari işlemin iptal edilmesi hususunu yargıya taşımaları mümkündür.

Bu durumda mükellefler bağlı oldukları vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açabileceklerdir. Ancak dava şikâyet yoluyla başvuru yapıp reddolunduktan sonra açılabilir.

Burada değinilen düzeltme ve şikâyet yoluyla müracat başvurusu yapılması durumunda verginin tahakkuku kat'i surette gerçekleşmemektedir. Ancak, yapılan başvurunun kabul edilerek yapılan tarhiyatın kaldırılabilirdiği ya da tarhiyat tutarının değişebildiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle, düzeltme ve şikâyet yoluyla müracat başvurusunun sonucu, ödenmesi gereken ihbar ikramiyesi tutarını etkileyebilecektir.

5.4.5.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Organına Taşınması Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabında vergi davalarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kanun'un 377'nci maddesinde "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir." hükmü yer almaktadır.

Haklarında vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında vergi (ihtirazi kayıt olmaksızın verilen beyannameler üzerine verilen tahakkuklar hariç) ceza, faiz veya zam uygulamasına gidilen mükelleflerin; uzlaşma istemesi fakat uzlaşmanın sağlanamaması, düzeltme talebinin vergi dairesi tarafından kabul edilmemesi ve bunların dışında diğer vergi ile ilgili uyuşmazlıklar yaşamaları durumunda yukarıda yer verdiğimiz madde hükmü gereğince yargı organlarına başvurma hakları vardır.



6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi yargısında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni bölge idare mahkemeleri ihdas edilmiş ve itiraz müessesesi yerine istinaf müessesine geçilmiştir. İstinaf kelime olarak, "yeniden başlama" anlamına gelmektedir. Terim olarak ise, mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme olarak kullanılmaktadır.

Davalarda kanun yollarının kullanılması, dava konusu idari işlemin parasal tutarı ile doğru orantılı olarak bir, iki veya üç dereceli bir yapı getirilmiştir. Vergi davalarında, parasal tutarına göre ilk derece mahkemesi kararlarına karşı izlenebilecek kanun yolları 6545 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde uygulanacaktır.

Uyuşmazlık Tutarı	İstinaf	Temyiz
0 <5.000 TL	YOK	YOK
5.000 TL -100.000 TL arası	VAR	YOK
100.000 TL'den fazla	VAR	VAR

Konusu 5.000 TL'yi¹⁹⁶ geçmeyen vergi davalarında vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacaktır.

Bu noktada 5.000 TL'nin altındaki vergi davalarında ilk derece mahkemesinin kararına karşı istinaf yolu tamamen kapatılmış olmakla birlikte, vergi mahkemesince verilen kararların istinaf aşamasından geçmeden temyize de götürülemeyecek olması nedeniyle 5.000.-TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklar için vergi mahkemesinin verdiği kararlara karşı temyiz yolu da kapanmaktadır.

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilecektir.

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabi olacak ve bölge idare mahkemesi istinaf yoluyla gelen davalara karşı;

- 1- Kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verebilecek,
- 2- Bölge İdare Mahkemesi Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verebilecek,
- 3- Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ve ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verip, işin esası hakkında yeniden kendisi karar verebilecektir.

Uyuşmazlık tutarı 100.000 TL'yi aşan vergi davalarında Danıştay nezdinde temyiz başvurusunda bulunulabilecektir.

¹⁹⁶ Öngörülen parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.

Ancak, ilk derece vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlarda ilk olarak bölge idare mahkemesine istinaf başvurusu yapılması zorunludur. Yani, istinaf başvurusunun sonuçlanması neticesinde temyiz yoluna gidilecek, istinaf başvurusu olmadan doğrudan Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunamayacaktır.

2577 sayılı Kanun'un "Kararın Düzeltilmesi" başlıklı 54'üncü maddesi, 6545 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmış ve bu kanun yolunun yerine geçecek her hangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu sebeple, kanun yollarından biri olan "Kararın Düzeltmesi" idari yargılama usul hukukundan tamamen çıkartılmıştır.

6545 sayılı Kanun'un 18'inci maddesi ile 2577 sayılı Kanun'a eklenen 20/A maddesi ile "İvedi Yargılama Usulü" getirilmiş olup bu uygulama ile; gecikerek karar verilmesinde hem idare hem de davacılar bakımından katlanılması zor ya da imkansız sonuçlar doğuracak sınırlı sayıdaki dava türünün diğerlerine göre daha ivedi bir şekilde sonuçlandırılması amaçlanmaktadır. Vergi davaları bahse konu sınırlı sayıdaki dava türü arasında belirtilmediğinden, ivedi yargılama usulünün vergi davalarında uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, yapılan tarhiyata karşı dava açılması halinde, tarhiyatın tutarına göre, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ya da danıştay tarafından karar verilmiş ve bu karara karşı itiraz edilemeyecek olması durumunda kat'i surette tahakkuk gerçekleşmektedir.

5.4.5.5. Kanun Yolundan Vazgeçilmesi Durumu

İdare ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilafların yargı aşamasında da mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ile uyumsuzluk konusu vergi ve cezaların müessese kapsamında tahakkuku ve tahsilinin sağlanması amacıyla 7/12/2019 tarihli 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 27'nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 379'uncu maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmek suretiyle vergi sistemimizde "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesi ihdas edilmiştir.

Buna göre, özetle; vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri halinde, idarece de ihtilaflar sürdürülmeyecek, verilen yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimi olarak tahakkuk edecek, bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların



vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi halinde ayrıca indirim uygulanacaktır.

Bu müessese ile ilgili olarak 517 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁹⁷ yayımlanmış olup, mezkûr tebliğde yer alan düzenlemeler de dikkate alınarak bu müessese hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmek için;

1. Bu müessese kapsamında olan yargı kararının mahkemece mükellefe tebliği üzerine, mükellef için geçerli olan istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi,
2. Kanun yolunun kullanılmasından vazgeçilen kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belge (mahkemeden alınan belge, tebliğ tarihini gösteren tebligata ilişkin belge vs.) ile birlikte verilen karar örneğinin bu dilekçeye eklenmesi,
3. Verilen dilekçede dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğinin beyan edilmesi

gerekmektedir.

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç) kanun yolundan vazgeçme kapsamındadır. Dolayısıyla bir yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olması için;

1. Vergi/ceza ihbarnamesine süresinde açılan dava sonucu verilen karar olması,
2. Vergi mahkemesince verilen karara karşı istinaf veya bölge idare mahkemesince verilen karara karşı temyiz yolunun açık olması,
3. Kararın Danıştayın bozma kararı üzerine verilmemiş olması şartlarını birlikte taşıması gerekmektedir.

Bu itibarla, örneğin;

- Vergi/ceza ihbarnamesine süresinde dava açılmaması nedeniyle davanın süre aşımı nedeniyle reddi yönünde verilen,
- Davanın ehliyet yönünden reddi şeklinde verilen,
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönünde verilen,
- Vergi mahkemesince verilip istinaf yolu açık olmayan kesin nitelikli,
- Bölge idare mahkemesince verilip temyiz yolu açık olmayan kesin nitelikli,

¹⁹⁷ 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Danıştayın bozma kararı üzerine verilen,
- Vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen,
- Beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen,
- 213 sayılı Kanun kapsamında yapılan şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen,
- Ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.

Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde, tahakkuk edecek vergi ve/veya cezaların hesaplanmasında istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararı dikkate alınacaktır.

Kanun yolundan vazgeçilmesi halinde, istinaf veya temyiz yolu kullanılmayan yargı kararına göre;

- Konusu sadece vergi olan davalarda, bu verginin kaldırılması durumunda verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı terkin edilecek, bu verginin tasdik edilmesi durumunda ise verginin tamamı tahakkuk edecek,
- Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının kaldırılması durumunda, verginin %60'ı tahakkuk edecek, verginin kalan %40'ı ve vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilecek,
- Vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezasının tasdik edilmesi durumunda, verginin tamamı ve vergi ziyai cezasının %75'i tahakkuk edecek, vergi ziyai cezasının kalan %25'i terkin edilecek,
- Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması durumunda, bu cezaların %25'i tahakkuk edecek, cezaların kalan %75'i terkin edilecek, bu kapsamdaki cezaların tasdik edilmesi halinde ise cezaların %75'i tahakkuk edecek cezaların kalan %25'i terkin edilecektir.

Yargı mercilerince vergi ve/veya cezaların kısmen tasdik edilmesi kısmen kaldırılması durumunda da vergi ve/veya cezalar, tasdik edilen ve kaldırılan kısmına göre yukarıda yer verilen oranlarda **tahakkuk edeceğinden** tahakkuk edecek kısımlar dışında kalan tutarlar terkin edilecektir.

Terkin edilecek tutar dışında kalan kısımlar, kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla kat'i surette tahakkuk gerçekleşmiş olmaktadır.

5.4.6. Tarhiyata İstinaden Ödeme Yapılmalıdır

1905 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre, mezkûr maddede yer alan nispetlere göre hesap olunacak ikramiye'nin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde ödenecektir. Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.¹⁹⁸ Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.¹⁹⁹



Bu nedenle, tahakkukta ödenen kısım dışındaki ikramiye'nin ödenebilmesi için, illiyet bağı bulunan vergi alacağının, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde ödenmelidir. Ödeme yapılmasına müteakip ikramiye'nin kalan üçte ikisi ödenebilecektir.

Burada, tahsil zamanaşımını durduran ve kesen haller üzerinde de kısaca durulmasında fayda mülâhaza edilmektedir. Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Ancak, 6183 sayılı Kanun'da bu 5 yıllık süreyi duruduran ve kesen haller yer almaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinde zamanaşımının kesilmesi düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir:

1. Ödeme,
2. Haciz tatbiki,
3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
4. Ödeme emri tebliği,
5. Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
6. Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
7. İhtilafı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
8. Amme alacağının teminata bağlanması,
9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.

¹⁹⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23'üncü maddesi.

¹⁹⁹ 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesi.

11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

Madde hükmüne göre zamanaşımının kesilmesi halinde, amme alacağının zamanaşımı süresinin hesabında, zamanaşımının kesildiği tarihin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başı esas alınacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 104'üncü maddesinde de zamanaşımının işlememesi halleri düzenlenmiştir. Buna göre, borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez. Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder.

5.4.7. İhbar Müşahhas Olaylara ve Delillere Dayanmalıdır

Bir muhbir tarafından, herhangi bir mükellef hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin olarak yapılan ihbarın, müşahhas olaylara ve delillere dayanması gereklidir. Bir başka deyimle, ihbar konularının vergi incelemesi sonunda bulunan matrah farkları ile illiyeti aranmalıdır. Yoksa, herhangi bir mükellef hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı yolunda ihbarda bulunup, verginin hangi şekilde kaçırıldığının açıklanmaması, müşahhas olaylar gösterilmemesi ve deliller verilmemesi halleriyle muhbire ikramiye ödenmesine imkan bulunmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan ihbarın, müşahhas olaylara ve delillere dayanmamasına rağmen idarece işlem tesis edildiği durumlarda ikramiye ödenip ödenmeyeceğidir. Yapılan ihbarı ilk aşamada idare (İhbar Ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları eliyle de olabilir) tarafından başta 3071 sayılı Kanun hükümleri olmak üzere ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu ilk değerlendirme esnasında, yapılan ihbarın, müşahhas olaylara ve delillere dayanıp dayanmadığının net olarak bilinmesi mümkün olmayabilmektedir. Çünkü, dilekçe ekinde yer alan eklerin sıhhatinin bu aşamada bilinmesi mümkün değildir. Örneğin, dilekçe ekinde yer alan bir excel dosyasındaki bilgilerin kayıt dışı satışa ilişkin liste olduğu gerekçesi ile yapılan ihbar sonucu yapılan inceleme neticesinde söz konusu excel dosyasında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılabilmektedir.

Açıklanan nedenlerle, yapılan ihbarın, müşahhas olaylara ve delillere dayanmamasına rağmen idarece işlem tesis edildiği durumlarda (vergi incelemesi yapılması gibi) ikramiye ödemesi yapılmak zorunda değildir. Ödeme yapılabilmesi için, yapılan



idari işlem sonucunda, yapılan ihbarın müşahhas olaylara ve delillere dayandığı sonucuna varılmalı ve illiyet bağı kurulmalıdır.

5.4.8. İhbar Konusu Olay Tarh Zamanaşımı Süresi Dolmadan Evvel Bildirilmelidir

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu süre geçtikten sonra, söz konusu olaya ilişkin tarhiyat yapılması mümkün değildir. İhbar ikramiyesi ödenebilmesi için, ihbara konu olayın bu süre içerisinde idareye bildirilmiş olması gerekmektedir.



Diğer taraftan, zamanaşımının dolmasına az bir süre kalan dönemde ihbar edilen olaylar için, vergi incelemesi gerektiren bir durum var ise kalan sürenin vergi incelemesi için yeterli olması gerektiği tabiidir.

5.5. İhbar İkramesi Tutarı ve Ödeme Zamanı

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil ceza tutarları üzerinden aşağıda yer alan tarife göre ikramiye verileceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninde yer alan tarife 1931 yılına ilişkin olması nedeniyle günümüzde en üst sınıra isabet eden % 10 oranı esas alınarak ikramiye ödenmektedir.

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 ödenecektir. Ancak, bu durumu vergi ve vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan tutarın üçte birinin tahakkuk aşamasında ödeneceği anlaşılmamalıdır. Tahakkuk aşamasında sadece "vergi tutar" üzerinden hesaplanan ikramiyenin üçte biri ödenir. Vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan ikramiye ise tahsilattan sonra ödenecektir. Zira, uygulamada vergi cezaları ölüm ve diğer bazı sebeplerle tamamen kalkabileceğinden, cezaların tahak-

kukunda ikramiye ödenmemekte ve cezalarla ilgili hesaplanan ikramiye'nin tamamı tahsilat sonrasında ödenmektedir.²⁰⁰

Öncelikle vergi cezalarını kaldıran nedenler üzerinde kısaca durmanın konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından faydalı olacağı değerlendirilmiştir.

Yanılma ve görüş değişikliği: Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtiha-dın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Pişmanlık ve ıslah: Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

Ölüm: Ölüm halinde vergi cezası düşer.

Mücbir sebepler: Vergi Usul Kanunu'nda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malûm ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.

Ceza kesmede zamanaşımı: Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);
2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

Vergi cezalarında yapılan hatalar: Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle kesilen ceza tutarlarında değişiklik olması da muhtemeldir. Bu nedenler, kesilen ceza kesinleştikten sonra gerçekleşmiş olabileceği gibi, bu durumların var olduğu kesilen ceza kesinleştikten sonra anlaşılmış olabilir. Dolayısıyla bu nedenlerle vergi ziyai tutarı değişebilecektir, bu nedenle ödenmesi gereken ikramiye tutarı da değişebilecektir.

Örnek 1: Bay (B), gelir vergisi mükellefi Bay (G)'yi elindeki somut bilgi ve belgelerle birlikte vergi idaresine ihbar etmiş ve ihbar ikramiyesi talebinde bulunmuştur.

²⁰⁰ İmdat TÜRKAY, Vergi İhbarı ve İhbar İkramesinin Ödenmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 200.

İhbara istinaden yapılan vergi incelemesi sonucu mükellef adına toplam 180.000 TL katma değer vergisi ile 180.000 TL vergi ziyai cezası tarhiyatı önerilmiştir. Mükellef Bay (G), vergi/ceza ihbarnamesinin kendisine tebliği sonucu uzlaşma talep etmiş olup, 150.000 TL katma değer vergisi ve 30.000 TL vergi ziyai cezası üzerinden uzlaşma vaki olmuştur. Vergi Müfettişi tarafından düzenlenen Görüş ve Öneri Raporunda (İhbar İkramesi Raporu), muhbirin yapılan vergi ceza tarhiyatına %100 oranında katkısı olduğunu ve ihbar ikramiyesi *ödemesi yapılması* gerektiği belirtilmiştir.

Bu durumda, uzlaşmanın vaki olması nedeniyle verginin kati tahakkuku gerçekleşmiştir. Uzlaşılan vergi tutarı olan 150.000 TL üzerinden hesaplanan 15.000 TL ikramiyenin üçte biri olan 5.000 TL bu aşamada ödenecektir. Uzlaşılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan 15.000 TL ikramiyenin kalan üçte ikisi olan 10.000 TL ile uzlaşılan vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan 3.000 TL olmak üzere toplam 13.000 TL ikramiye ödemesi, vergi ve cezanın tahsilatı sonrasında yapılabilecektir. Kısmi ödeme yapılması durumunda, ödenen kısma isabet eden ikramiye ödenebilecektir.

Örnek 2: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Ulus Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi Kayitsevmez Mobilya A.Ş'nin 2016 dönemi hesap ve işlemleri Vergi Müfettişi Ali PEKAÇIKGÖZ tarafından incelenmiş ve yapılan inceleme sonucunda; 08.05.2017 tarihli vergi inceleme tutanağı ile 10.05.2017 tarih ve 2017-A-9999/25 sayılı vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Söz konusu vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza tutarları matrah farklarının kaynağına göre aşağıdaki tablodaki gibidir.

Vergi/Ceza Nev'i	Dönem	Matrah Farkı Nedeni	Tutarı
Kurumlar Vergisi	2016	Kayıtdışı Hasılat	100.000 TL
Vergi Ziyai Cezası	2016		100.000 TL
Özel Usulsüzlük Cezası	2016		59.000 TL
Kurumlar Vergisi	2016	Amortismanların Yanlış Hesaplanması	24.000 TL
Vergi Ziyai Cezası	2016		24.000 TL

Mükellef kurum tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiş, yapılan uzlaşma görüşmeleri neticesinde 20.06.2017 tarihinde imzalanan uzlaşma tutanağı ile kayıtdışı hasılatın kaynaklanan; 100.000 TL kurumlar vergisi 90.000 TL, 100.000 TL vergi ziyai cezası 12.000 TL olarak uzlaşma vaki olmuştur.

Mükellef kurum amortismanların yanlış hesaplanmasından kaynaklanan tarhiyatlar için Ankara 4. Vergi Mahkemesi nezdinde dava açmıştır. Ankara 4. Vergi Mahkemesi, amortismanların yanlış hesaplanmasından dolayı söz konusu vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatları 20.02.2018 tarihli kararı ile aynen

onamıştır. *Mahkeme kararı 25.02.2018 tarihinde Ulus Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne tebliğ edilmiştir. Mükellef kurum üst yargı mercileri nezdinde itirazda bulunmamış olup, Ulus Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce mahkeme kararına göre düzenlenen ihbar-name 10.03.2018 tarihinde mükellef kuruma tebliğ edilmiştir.*²⁰¹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek-1 ile Ek-11 maddeleri arasında uzlaşma müessesesi düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun Ek-11'nci maddesine göre; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar için (Anılan Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkündür.

Konu ile ilgili olarak 213 sayılı Kanun'un Ek-1'inci maddesine dayanılarak hazırlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Gerek Vergi Usul Kanunu gerekse Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre; matrah farklarının bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşma yapılabilmesi mümkündür. Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı ayrıca belirtilir.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek-11'nci maddesine ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 17'nci maddesine göre, üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Yani uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte üzerinde uzlaşılan vergiler/cezalar tahakkuk etmiştir/kesinleşmiştir. Buna göre; kayıtdışı hasılatın kaynaklanan tarhiyatlar 20.06.2017 tarihinde (kurumlar vergisi 90.000 TL olarak, vergi ziyai cezası 12.000 TL olarak tahakkuk etmiş/kesinleşmiştir).

Gerek Vergi Usul Kanunu'nun Ek-8'inci maddesi gerekse ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesine göre; uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Vergi Usul Kanunu'nun 111'nci maddesine göre ödeme süresinin son günü verginin vadesidir. Buna göre; uzlaşma tutanağı, üzerinde uzlaşılan vergi cezaların kanuni ödeme zamanlarından sonra (2016 yılı kurumlar vergisinin kanuni ödeme zamanı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi gereği 30.04.2017'dir) ilgiliye tebliğ edildiği için kayıtdışı hasılatın kaynaklanan 90.000 TL kurumlar vergisi ile 12.000 TL vergi ziyai cezasının vadesi 20.07.2017'dir.

²⁰¹ Örnekte verilen tarihlerde kanun yolundan vazgeçme müessesesi mer'i mevzuatta yer almamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 368'inci maddesine göre; cezaların, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak 1 ay içinde ödenmesi gerekir. Uzlaşılan vergi ve ceza için, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih itibarıyla dava açma hakkı ortadan kalktığı için 20.06.2017 tarihi itibarıyla dava açma süresinin bittiğinin kabulü gerekir. Bu şekilde de uzlaşılan vergi ziyai cezasının vadesinin 20.07.2017 olduğu sonucuna ulaşılır.

Ancak 5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyata ilişkin olup vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır. Uzlaşmaya ilişkin tutanağa göre tahakkuk eden tutarların vadesi 20 Temmuz 2017 tarihi olup, bu tarih mali tatile rastlamaktadır. Mali tatil, 2017 yılı için 20 Temmuz 2017 tarihinde sona ereceğinden, uzlaşma yoluyla kesinleşmiş olan tutarların ödeme süresi 20 temmuz tarihini takip eden günden itibaren yedi gün uzayacak ve 27 Temmuz 2017 tarihi mesai saati bitiminde sona erecektir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde, kayıtdışı hasıllattan kaynaklanan tarhiyatlar 20.06.2017 tarihinde (kurumlar vergisi 90.000 TL olarak, vergi ziyai cezası 12.000 TL olarak tahakkuk etmiş/kesinleşmiştir. Uzlaşılan vergi tutarı olan 90.000 TL üzerinden hesaplanan 9.000 TL ikramiyenin üçte biri olan 3.000 TL bu aşamada ödenecektir. Uzlaşılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan 9.000 TL ikramiyenin kalan üçte ikisi olan 6.000 TL ile uzlaşılan vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan 1.200 TL olmak üzere toplam 7.200 TL ikramiye ödemesi, vergi ve cezanın tahsilatı sonrasında yapılabilecektir. Kısmi ödeme yapılması durumunda, ödenen kısma isabet eden ikramiye ödenebilecektir. Özel usulsüzlük cezası üzerinden ikramiye ödenmesi mümkün değildir.

Mükellef kurum, amortismanların yanlış hesaplanmasından dolayı önerilen 24.000 TL kurumlar vergisi ile 24.000 TL vergi ziyai cezasına karşı Ankara 4. Vergi Mahkemesi nezdinde dava açmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesine göre; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ankara 4. Vergi Mahkemesi, amortismanların yanlış hesaplanmasından dolayı söz konusu vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatları aynen onamıştır. Mükellef kurum üst yargı mercileri nezdinde itirazda bulunmamıştır. Vergi Mahkemesi kararları aleyhlerine sonuçlanan mükelleflerin, ödemesi gereken vergiler tahsil edilebilir safhaya gelmektedir. Bu durum söz konusu vergilerin kesinleşmesi anlamına gelmez. Verginin kesinleşebilmesi için Vergi Mahkemesi kararlarına karşı mükelleflerin istinaf yoluyla Bölge İdare Mahkemesi'ne tutar şartı sağlanırsa da temyiz yoluyla da Danıştay'a başvurmaları veya bunlara başvuru sürelerinin geçtiği

halde bu yolları kullanmamaları gerekir. Bu durumda Ankara 4. Vergi Mahkemesi'nin kararına karşı istinaf yoluyla Bölge İdare Mahkemesine başvuru süresi bittiği tarihte vergi tahakkuk etmiş cezalar da kesinleşmiştir.

Bu durumda, istinafa başvuru süresinin bittiği tarihte vergi tahakkuk etmiş cezalar da kesinleşmiş olacağı için, 24.000 TL vergi üzerinden hesaplanan 2.400 TL ikramiyenin üçte biri olan 800 TL ikramiye bu aşamada ödenir.

213 sayılı Vergi usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre; vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3 numaralı fıkrası 6352 sayılı Kanun'un 57'nci maddesi ile 4 numaralı fıkra olarak teselsül ettirilmiştir.) Buna göre amortismanların yanlış hesaplanmasından dolayı önerilen kurumlar vergisinin vadesi; mahkeme kararına göre düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliği tarihi olan 10.03.2018 tarihinden itibaren 1 aydır. Yani söz konusu verginin vadesi 10.04.2018'dir.

Vergi Usul Kanunu'nun 368'inci maddesine göre; dava konusu yapılan cezalar, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgili tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Yani amortismanların yanlış hesaplanmasından dolayı önerilen 24.000 TL vergi ziyai cezasının vadesi; mahkeme kararına göre düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliği tarihi olan 10.03.2018 tarihinden itibaren 1 aydır. Yani söz konusu cezanın vadesi 10.04.2018'dir.

Vergi tutarı üzerinden hesaplanan 2.400 TL ikramiyenin kalan üçte ikisi olan 1.600 TL ile vergi ziyai cezası üzerinden hesaplanan 2.400 TL olmak üzere toplam 4.000 TL ikramiye ödemesi, vergi ve cezanın tahsilatı sonrasında yapılabilecektir.

Gecikme faizi hesaplamasına gelince; gecikme faizi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır. Yani üzerinde uzlaşılan 90.000 TL kurumlar vergisi üzerinden 30.04.2017 tarihinden 20.06.2018 tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmalıdır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenmelidir.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar gecikme faizi uygulanır. Burada bahsi geçen yargı organı kararının tebliği tarihinden ise, vergi mahkemesi kararının vergi dairesine tebliği tarihinin anlaşılması gerekir. Ayrıca 172 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Ge-

nel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak yer verilen örneklerde gecikme faizi hesabında vergi mahkemesi kararının vergi dairesine tebliğ tarihi esas alınmıştır. Zira örnekte mahkeme kararının tebliğ tarihi olarak başka bir tarih de verilmemiştir. Yani vergi mahkemesi kararı ile onanan 24.000 TL kurumlar vergisi üzerinden 30.04.2017 tarihinden 25.02.2018 tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmalıdır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenmelidir.

Ancak, gecikme faizi üzerinden ikramiye ödenmesi mümkün değildir.

5.6. İkramiye Ödenmeyecek Kişiler

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin son fıkrası *"Bilümm malmemurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilmez."* hükmünü taşımaktadır. Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında görevli çalışanların tamamı ile tahrir ve tahmin komisyonları mensupları ve tahakkuk muamelesinde görevli olanlara ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir.

İlgili mevzuatta yer alan düzenlemeler çerçevesinde ikramiye ödenmeyecek kişiler başlıklar halinde açıklanacaktır.

5.6.1. Bilümm Malmemurları ile Tahakkuk Muamelesinde Vazifedar Olanlar

Bilindiği üzere 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 217'nci maddesine göre, maliye ve ekonomi politikalarını uygulamak, devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak, gelir düzenlemelerine ilişkin çalışmalar yapmak, her türlü gelir işlemlerine ait mevzuatı hazırlamak, her türlü gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak, vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görev yetkileri arasında sayılmıştır.

Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı çalışanları da bu görevleri yerine getirmek üzere mezkûr maddede yazılı yetkilerini kullanacaklardır. Asli görevleri, vergi kaybına neden olan olay ve işlemlerle mücadele olan kurum çalışanlarına ikramiye ödenmemesi de olağandır. Bu nedenle Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında çalışanların tamamına ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir.

5.6.2. Tahrir ve Tahmin Heyetleri Mensupları

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'na göre tarh ve tahakkuk usulü; beyannameye dayanan, ikmalen, re'sen, idarece ve tahrir dayanan tarh şeklinde sınıflandırılmıştır.

Tahrir göre vergi tarhı, mezkûr Kanun'un 36 ila 39'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, tahrir göre vergi tarhı, verginin tahrir usulü ile tesbit edilen

matrahlar üzerinden hesaplanmasıdır. Tahrir usulü ile tesbit edilen matrahlar, vergi dairesi tarafından “Tahrir ihbarnamesi” ile mükelleflere tebliğ olunur. Tahrir ihbarnamesi aşağıda yazılı malûmatı ihtiva eder:

1. İhbarnamenin sıra numarası;
2. İhbarnamenin tanzim tarihi;
3. Verginin nev’i;
4. Mükellefin soyadı ve adı (Tüzelkişilerde unvanı);
5. Mükellefin açık adresi;
6. Bina ve arazinin mevkii (Mahalle veya köy, sokak ve kapı numarası);
7. Bina veya arazinin nev’i, büyüklüğü, genişliği;
8. Bina veya arazinin tahrir numarası;
9. Tahmin olunan gayrisafi irat veya kıymet;
10. Gayrisafi irada göre bulunan safi irat;
11. Verginin nispeti;
12. Verginin miktarı;
13. İtiraz süresi;
14. İtiraz şekli.

Tahrir dayanan tarhda yıllık vergiler, vergi dairesince mahalle ve köy itibariyle doldurulan tekalif cetvellerinde gösterilir. Tekalif cetvellerinde aşağıdaki malûmat bulunur:

1. Mükelleflerin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı);
2. Mükelleflerin adresleri;
3. Binaların kesinleşen gayrisafi iradı; arazinin kesinleşen kıymeti (Aynı mükellefe ait binaların iradı ve arazinin kıymeti toplam olarak gösterilir);
4. Binaların safi iradı;
5. Tahakkuk eden vergi.

Emlak Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden önce arazi ve bina vergilerinin matrahları yukarıda açıklanan tahrir usulüne göre belirlenmekteydi. Bu usule göre idare tarafından tespit edilen matrahlar tahrir ihbarnamesi ile mükelleflere tebliğ olunmaktaydı. Tahrir dayanan tarh, Vergi Usul Kanunu’nun 36 - 39’uncu maddeleri arasında düzenlemekle birlikte, bu Kanun’un tahrir usulünü düzenleyen hükümleri Emlak Vergisi Kanunu gereği uygulanmamaktadır.

5.6.3. Vergi Mahremiyeti Hükümlerine Tabi Olanlar

Kanun koyucu, bir mükellef hakkındaki bilgilerin, başka bir mükellef tarafından aleyhine kullanılmasını önlemek için sahip olunan bilgilerin açıklanmasını vergi mahremiyetinin ihlali olarak saymış ve bu bilgilerin açıklanmasını yasaklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu kapsamda mezkûr maddede “Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mü-

teallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

- 1- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;*
- 2- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;*
- 3- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;*
- 4- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.*

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder. ...” hükmü yer almıştır.

Vergi mahremiyetinin temel ilkesi; vergi kanunlarının uygulanması ile iştirak eden yetkililerin, bu görevleri esnasında mükellefler ve vergi sorumluları ile ilgili çok önemli bilgilere ulaşmaları ve bu bilgilerin üçüncü kişiler nezdinde paylaşılmasının veya kendi lehlerine kullanılmasının anayasal hak olan hukuki güvenlik ilkesine zarar verebileceği düşüncesidir. Vergi mahremiyeti sayesinde, mükelleflerin devlete olan güveni artmakta ve vergileme sürecinin daha da sağlıklı işlemesi temin edilmiş olmaktadır. Vergi mahremiyeti ilkesine esas olan diğer anayasal dayanak ise, Anayasa'nın 20'inci maddesindeki özel hayatın gizliliğine ilişkin hükme dayanmaktadır.

Diğer taraftan, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266'ncı maddesine göre, Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz. Mahkemece oy ve görüşünün alınmasına başvurulmuş bu üçüncü kişiye veya kişilere bilirkişi denir.

Bu itibarla; bilirkişi, teknik, özel ihtisas ve bilgi isteyen, uzmanlık gerektiren konularda kendisine başvurulmuş üçüncü kişi ya da birden fazla ise kişilere verilen isimdir. Bu bağlamda, bilirkişilerin kendilerine verilen görevleri esnasında mükelleflerle ilgili öğrendikleri sırları, gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü kişilerin nef'ine kullanamayacakları, bu nedenle bilirkişilerin öğrendikleri bu bilgiler nedeniyle VUK'daki vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler arasında sayıldığı, bu durumda, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa eden bilirkişiler çeşitli kanunlarla muhbirler tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamayacaklardır.

5.6.4. Meslek Mensupları ile Oda ve Birlik Personeli

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 'Meslek Sırları' başlıklı 43'üncü maddesi "Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirler tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. ... Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır." hükmünü taşımaktadır.

Buna göre, meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar ile oda ve birlik personeline ihbar ikramiyesi ödenemeyecektir. Vergi idaresinin uygulaması bu yöndedir. Ancak bu husus uygulamada sıklıkla yargıya intikal etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ihbara konu olayın işleri dolayısıyla öğrenilip öğrenilmediğidir.

Bu konuda Danıştay Üçüncü Dairesinin 19.02.2013 tarihli kararı (E.2012/747, K.2013/478), “3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 43’üncü maddesinde, meslek mensupları ve bunların yanında çalışanların, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamayacakları, ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulmasının mecburi olduğu, tanıklığın, sırrın ifşası sayılamayacağına kurala bağlandığı, davacının belirtilen bu düzenleme gereğince ilgili dönemde mali müşavirliğini yapmış olduğu şirket ile ilgili ihbar ikramiyesi almasının mümkün olmadığı” gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 43’üncü maddesinde belirtildiği gibi, açıklanan Danıştay kararında da “işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırlar” kavramı ve “davacının ilgili dönemde ihbar ettiği şirketin müşavirliğini yaptığı” özellikle vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, Ankara 1. Vergi Mahkemesin 19.02.2018 tarihli kararında (Esas No: 2017/1050, Karar No: 2018/259), “Yukarıda bahsi geçen düzenlemeden; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleklerinin salt bu nedenle 1905 sayılı yasayla muhbirlerle tanınan haklardan faydalanmasına engel oluşturmayacağı, ancak aralarında sözleşme ilişkisi bulunup işlerini yürüttükleri, muhasebe hizmeti verdikleri mükellefler hakkında bu kapsamda edindikleri bilgilerin açıklanması suretiyle ihbar ikramiyesi talebinde bulunmaları halinde 3568 sayılı Kanunun 43’üncü maddesi uyarınca muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamayacakları” yönünde karar verilmiştir.

Ankara 7. Vergi Mahkemesi’nin görüşünün de aynı doğrultuda olduğu 30.03.2017 tarihli kararında (Esas No: 2015/2485, Karar No: 2017/503) geçen aşağıdaki ifadelerden anlaşılmaktadır.

“Mahkememizce verilen 10.03.2017 tarihli ara kararı ile istenilen bilgi ve belgelerin incelenmesinden, davacı ile Kim. Mad. ve Pet Amb. San. A.Ş. arasında 10.05.2011 tarihinde iş sözleşmesi imzalandığı, davacının aynı tarihte mali işler şefi olarak işe başladığı, muhtelif aylara ait maaş bordrolarından anlaşıldığı üzere sigortalı işçi olarak çalıştığı, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca anılan Kanunda sayılan işleri ‘bir iş yerine bağlı olmaksızın yapma’ ve ‘işyerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışmama’ şartlarını taşımadığı, bunun yanında davacının dava dosyasında bulunan serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı tarihinin 20.07.2011 olduğu, ancak davacının işe

10.05.2011 tarihinde yani ruhsat tarihinden önce başladığı, ihbar ettiği şirkette mali işler şefi sıfatıyla ücretli olarak çalışan davacının 3568 sayılı Kanunda sayılan meslek mensubu veya yanında çalışan kişi kapsamına girmediği anlaşıldığından, ihbar ikramiyesi talebinin, muhbirin serbest muhasebeci mali müşavir olması sebebiyle reddedilmesinde de hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

Yukarıda yer alan ve örnek olarak verdiğimiz yargı kararlarından, yargının konuya bakış açısının asıl olduğu anlaşılmaktadır. İdare ise konuya farklı açıdan bakmakta ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca meslek mensubu sayılanlara hiçbir şekilde İhbar ikramiyesi ödemesi yapmamaktadır.

İdare ile yargının farklı konuya farklı açılardan bakması, sürekli olarak olayın yargıya taşınmasına neden olmaktadır. 1905 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 1931 yılından günümüze 100 yıla yakın süre geçmiştir. Bu sürede birçok vergi yürürlüğe girmiş, kaldırılmış veya türü değiştirilmiş ya da uygulama alanı kalmamıştır. Diğer taraftan idari yapı büyük ölçüde değişmiş, toplumun eğitimi, kültürü ve davranış biçimleri de farklılaşmıştır. İhbar ikramiyesi müessesesinin, yıllarca edinilen tecrübe sonucu bazı aksaklıklar ile sorunlar barındırdığı anlaşılmaktadır. Bu sorunlardan biri de meslek mensuplarına ikramiye ödenip ödenmeyeceği hususudur. 1905 sayılı Yasa'nın değiştirilmesini gerektiğini gösteren örneklerden sadece biridir bu husus.

Mevcut mer'i mevzuat kapsamında bu konuda bizim görüşümüz de idarenin kararı doğrultusundadır. 3568 sayılı Yasa'nın 2'nci maddesine göre, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu aşağıdaki gibidir.

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- c) Yukarıda yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu değerlendirdiğimizde, meslek mensuplarının da Hazine ve Maliye Bakanlığı çalışanları gibi değerlendirilebilir. Kanun koyucu da bu şekilde düşünmüş olmalı ki, 3568 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesinde “çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlardan faydalanamazlar.” ifadesine yer vermiştir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, meslek mensuplarına ikramiye ödenemeyeceği hususu (ya da aksi yönde) 1905 sayılı Yasa'nın değiştirilmesi sonucu yayımlanacak kanunda yer verilmiştir.

5.6.5. Mükellefin Kendisi ya da Şirket Ortakları

1905 sayılı Kanun'da ve ilgili idari düzenlemelerde mükellefin kendisinin ya da ortak olduğu şirkete ilişkin ihbarda bulunan şirket ortaklarının ihbar ikramiyesi alamayacağına ilişkin düzenleme yer almamaktadır. Hatta 11.07.1974 tarih ve 794 sayılı Genel Yazıda “*Muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup, olmamasının önemi yoktur. Bir mükellefin vergi kaçırmakta olduğunu bilen ve delilleriyle bu kaçakçılığı haber veren muhbirler ikramiye ödenmesi diğer şartların mevcudiyeti halinde imkan dahilinde görülmektedir.*” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Ancak bu görüşe katılmadığımız için mükellefin kendisi ya da ortak olduğu şirkete ilişkin ihbarda bulunan şirket ortaklarına ikramiye ödenmemesi gerektiğini düşündüğümüz için konuya ilişkin açıklamalara “İkramiye Ödenmeyecek Kişiler” başlığı altında yer vermeyi uygun gördük.

İhbar ikramiyesi müessesesinin amacı, muhbirlerden destek olarak vergi kayıp ve kaçığını önlemek, var olan kayıt dışı işlem ve olayları idarenin ıttılana girmesini sağlamak, ihbar ederek bu amaca destek sağlayan muhbirleri teşvik etmektir. Oysaki, vergi kayıp ve kaçığını bizzat yapan, hatta bu yöndeki eylem ve işlemleri organize ederek bizzat vergi ziyasına neden olan kişileri teşvik etmek değildir. Kanun koyucu böyle bir amaç gütmüş olamaz. Bu kişilere ikramiye ödemesi yapılması, vergi ziyasına neden olan kişileri ödüllendirmek anlamına gelir.

Anılan kişilere ödeme yapılması, hazinenin negatif gelir elde etmesi anlamına da gelebilir. Öncelikle vergi izyısına neden olan mükellef, kendisini ihbar ederek, tahakkuk aşamasında üçte bir oranında ikramiye almaya hak kazanabilecektir. Bu durumda, “*öncelikle mükellefin vergi borçlarına mashup edilir, artan tutar bulunması halinde ödeme yapılır, böylece hazinenin negatif gelir elde etmesinin önüne geçilmiş olur*” savı öne sürülebilecekse de ikramiye ödemesinin öncelikle vergi borçlarına mashup edileceğine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır.

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin son fıkrasına göre, Maliye Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatında görevli çalışanların tamamı ile tahrir ve tahmin komisyonları mensupları ve tahakkuk işlemlerinde görevli olanlarla, yaptıkları incelemeler sırasında tespit ettikleri vergi kayıplarını ilgili mercilere bildirmeleri zorunlu olanlara ihbar ikramiyesi ödenmemektedir. Danıştay 3.D., 12/04/2007 K:2007/1160, E:2006/2241; Danıştay 7.D., 17.04.1979, E:1978/1997, K:1979/815 sayılı kararı aynı yöndedir.

Aynı şekilde her ne kadar 1905 sayılı Yasa'da yer almasa da bir kişinin iştirak, teşvik ve yardım fiillerini işlemesi ve bir dilekçe ile bunu bildirmesi sonucu

cezadan kurtulması, daha sonra yapılan işlemi ihbar edip ihbar ikramiyesine hak kazanıp kazanmaması konusunda Danıştay, “...Çalıştığı yerde ticaret şefi olduğu belirtilen muhbirin müesseseden ayrılmadan, önce, ihbar ikramiyesine hak kazanmak amacıyla temin ettiği vesikaların düzenlenmesine ve vergi kaçırılmasına fiili ile yardım ettiği, böylece kaçakçılık maddi olayına fiili ile yardım cezasının, VUK’un 347’nci maddesindeki hükümlerden yararlandırılarak kaldırıldığı, bu durumda davanın mezkûr müesseseden ayrıldıktan sonra **kendisinin de iştiraki bulunan vergi kaçırma olayını ihbar etmesi sebebiyle mükafatlandırılmasının, Kanunun ruh ve amacına aykırı olduğu gerekçesiyle...**” ifadesi ile ihbar ikramiyesi verilmesinin bu kişiler iki defa ödüllendirmek anlamına geldiğini vurgulamıştır.²⁰² Aksi yönde bir görüşe katılmak demek, bizzat sahte belge düzenleme organizasyonu kuran ve komisyon karşılığı belge satarak yasa dışı gelir elde eden kişinin daha sonra sattığı bu belgeleri kullanan mükellefleri ihbar etmesi halinde ikramiye ödenmesi demektir. Yasa koyucu, yasa dışı işlemleri yapan kişileri ödüllendirmek, teşvik etmek istemiş olamaz.

Buna karşılık, “...1905 sayılı kanun şirket ortağına ikramiye verilmesi konusunda bir sınırlama getirilmediğini, dolayısıyla şirket ortağına da ortak olduğu şirketle ilgili ihbarlara istinaden ihbar ikramiyesi verilmesinin mümkün olduğu...” Danıştay tarafından vurgulanmıştır.²⁰³ Bu kapsamda, vergi kaçırma olayına bizzat katılmamış olmak kaydıyla şirket ortaklarına ikramiye ödemesi yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

5.7. İkramiye Ödemesinde Usul

İhbara istinaden yapılan tarhiyat işlemleri neticesinde, ikramiye ödemesinde vergi dairesince yapılması gereken işlemler bulunmaktadır. Öncelikle, ödenecek olan ikramiye için üçte birinin tahakkuk aşamasında, kalan tutarın ise tahsilattan sonra *ödeneceği hususu dikkate alınarak yapılan* tarhiyatların tahakkuk ve tahsil durumları tespit edilir.

Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nin²⁰⁴ 14’üncü maddesinde, ikramiyelerin ödenmesinde düzenlenecek belgelere ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Kamu personeline verilecek ödül ve ikramiyelerin ödenmesinde Çeşitli Ödemeler Bordrosu (Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nde yer alan Örnek :13) ile birlikte, maddede belirtilen belgeler aranacaktır. Maddenin son fıkrasında, mevzuat gereğince kamu personeli olmayan kimselere verilecek ödül ve ikramiyelerin ödenmesinde de bu madde hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

²⁰² Danıştay 7’nci Daire, 12.4.1967, E:1965/2139, K:1967/343.

²⁰³ Danıştay 3 ücü Daire, 18.10.1995 E:1995/139, K:1995/3105

²⁰⁴ 31.12.2005 tarih ve 26040 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Buna göre, 1905 sayılı Kanun uyarınca menkul ve gayrimenkul mallarla ilgili verilecek ikramiyelerde;

- Maliye Bakanı onayı,
 - İhbar edilen malların veya bunların intifa hakkının Hazineye ait olduğunu gösteren kesinleşmiş mahkeme kararı veya tapu senedinin onaylı örneği,
 - İhbar konusu malların rayiç değerlerini gösteren belge,
- Ödeme belgesine bağlanması gerekmektedir.

Çalışmamızın asıl konusu olan daimi vergilerle ilgili ihbar konusu vergi ve cezaların kesin tahakkuk ve tahsilinde verilecek ikramiyelerde ise;

- Maliye Bakanı onayı,
 - İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesi (Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde yer alan Örnek : 17), ödeme belgesine bağlanacaktır.
- İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesinin örneğine, çalışmamızın 14 numaralı ekinde yer verilmiştir.

Vergi dairesi müdürlüğü tarafından düzenlenen İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesi Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilir. Anılan başkanlık tarafından ilgili saymanlığa ödenek gönderilmesine müteakip muhbire ödeme yapılır.

İHBAR SONUCU TESPİTİ VE İKRAMİYE HESAP ÇİZELGESİ (1905 SAYILI KANUNA GÖRE)									
MUHBİRE İLİŞKİN BİLGİLER					İHBAR EDİLENE İLİŞKİN BİLGİLER				
Adı Soyadı					Adı Soyadı				
Çalışma Tarihi					Yasadaki Durum				
Adresi					T.C. Vergi Dairesi No				
					Adresi				
İNCELEMİYE İLİŞKİN BİLGİLER									
İncelemeyi Yapanın	Raporu Çıkarılanın								
	Adı Soyadı								
Raporun	Unvanı								
	Tarihi								
İnceleme	Sayısı								
	Önemi								
KATİBÜRETTE TAHAKKUK EDEN									
VERGİNİN					CEZANIN				
Tahakkuk Tarihi	Tipi	Miktarı			Tahakkuk Tarihi	Tipi	Miktarı		
İKRAMİYE HESAPLANMASINA ESAS									
Vergi Miktarı			Cezası Miktarı			Toplam Miktar			

6. İHBAR İKRAMİYESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

105 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, devlet memuru olması sebebiyle, muttali olduğu kaçakçılığı ihbar ve gerekli hallerde hâdiseye müdahale ve kaçakçılığa mevzu olan malları müsadere etmesi uhdesine tevdi edilen vazifenin mahiyeti icabı bulunan bir şahsa, 1918 sayılı Kanun'un 3777 ve 6846 sayılı kanunlarla değişik 60 ıncı maddesine göre ödenen ikramiyelerle 5383 sayılı Kanun'un 148 ve 152'nci maddelerine ve diğer kanunlara göre verilen ikramiyelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında yazılı memleket bakımından faydalı olan iş ve faaliyetleri teşvik amacı ile verilen ikramiye ve mükâfatlar arasına ithal edilmesi uygun görülmediğinden, muhbir ve müsadirlere verilen ikra-

miyelerin, bunların asıl ücretleri ile birleştirilmek suretiyle toplu olarak vergilendirilmesi icabeder.

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 Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Zira bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiç birine girmemektedir. Söz konusu ikramiyelerin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir.

Bilindiği üzere Veraset ve İntikal Vergisinin konusu, Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali. Veraset ve intikal Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi ile, bu vergiye mukabil alınacak teminatla ilgili düzenleme yapılmış olup, anılan madde aşağıdaki gibidir.

"Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvelemirde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talebedeler.

Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerine, 16'ncı maddenin birinci grubunda yazılı olanların istihkaklarından yüzde on ikinci grupta yazılı olanların istihkaklarından yüzde onbeş ve üçüncü grupta yazılı olanların istihkaklarından yüzde yirmi nispetinde vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta zarfında bulundukları yerin malsandığına yatırmaya ve keyfiyeti mensup bulundukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Tevkifatı yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı muayyen müddet içinde malsandığına yatırmayanlardan (Hakimler hariç) tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yüzde on fazlasıyla tahsil olunur."

Bu madde veraset ve intikal vergisi alacağını teminata bağlamak amacıyla getirilmiş bir ihtiyat tedbiridir. Teminat alınabilmesi (tevkifat yapılması) için, madde hükmünden, bazı şartların bir arada bulunması gerektiği anlaşılmaktadır. Bunlar;

- Para veya senet verilmesi,
- Para veya senet verilmesinin, veraset ve intikal vergisinin konusuna giren herhangi bir işlem nedeniyle olması,
- Para veya senedin madde de sayılanlarca verilmesi,
- Bu işleme ilişkin verginin ödendiğine dair vergi dairesinden verilmiş bir belge ibraz edilmemiş olmasıdır.

Tevkifat konusu, para veya senet verilmesidir. İstihkak sahibinin alacağı Türk Parasından ibaret ise, tevkifat, kendisine verilecek meblağ üzerinden yapılacaktır. Aynı şekilde, Türk Lirası ile düzenlenen bono, çek, poliçe vs. ödeme araçları için yapılacak tevkifat, üstünde yazılı bedel üzerinden olacaktır.²⁰⁵

Dolayısıyla, ikramiye ödemesi sırasında Veraset ve intikal Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi gereği, bu verginin ödenip ödenmediği tetkik edilmeli, ödenmemişse teminat olarak tevkifat yapılması gerekmekte olup, ödenen ihbar ikramiyesinin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (d) bendindeki istisna da göz önünde bulundurulmak suretiyle veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekir.

Malların her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olması nedeniyle, istisna düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden verginin hesaplanması gerekir. Yani söz konusu maktu istisna haddi her iktisap için ayrı ayrı uygulanacaktır. İhbar ikramiyesinin yetkili makamca kısım kısım ödenmesi halinde her ödeme ayrı hukuki bir iktisap olduğundan, yapılan her ödeme tutarına ilişkin olarak hukuken iktisap edildiği tarihten itibaren bir ay içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesi ve istisnanın da her ödeme için ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.²⁰⁶

7. İHBAR İKRAMİYESİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ BAZI HUSUSLAR

7.1. Vergi Suçuna İştirak Nedeniyle Kesilen Vergi Ziyai Cezası Üzerinden İkramiye Ödenir mi?

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; Kanun'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumluya ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında, bu fiillere iştirak edenlere ise ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

²⁰⁵ Veraset ve İntikal Vergisine Mukabil Alınacak Teminat, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1991. Bülent OKU-DAN. (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/892>)

²⁰⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.01.2014 tarih ve 66813766-032-21 sayılı Özelgesi.

VUK'un 360 ıncı maddesinde "359'uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." hükmü yer almaktadır. Buna göre VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenişine iştirak edenlere, bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmamasına göre hapis cezası öngörülmüş, bunun yanı sıra bu kişiler adına bir kat vergi ziyai cezası da kesilmesi gerekmektedir. Kesilmesi gereken vergi ziyai cezasının tespitinde veya önerilmesinde, anılan fiillere iştirak eden kişinin bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Vergi ziyai cezası kesilmesi için anılan fiillere iştirak edilmesi yeterlidir.

Bununla birlikte 2012/3 sıra nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi gereği, VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarına kesilecek cezanın, suçun asıl faili olan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi gerekmektedir.

İhbara konu vergi incelemesi sonucunda tespit olunan kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere kesilen 1 kat vergi ziyai cezası üzerinden de ikramiye önerilmesi gerekmektedir. Zira, söz konusu ceza asıl inceleme sonucunda tespit edilen husus nedeniyle kesilmiştir. Bu kapsamda, devamlılık arz eden bir verginin ziyaa uğratılması nedeniyle, kaçakçılık suçuna iştirak edenlere kesilen vergi ziyai cezası üzerinden ikramiye ödemesi yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

7.2. İhbar İkramesi İçin Muhbirin Talep Şartı Var mıdır?

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı 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:" hükmü yer almaktadır.

Madde metninde ikramiyenin talep edileceğine ilişkin herhangi bir belirleme yer almamaktadır. Ayrıca, ikramiyenin ne zamana kadar talep edilebileceğine ilişkin de bir belirleme bulunmamaktadır.

Ancak idare, ikramiye ödemesini, ikramiye talep eden muhbirlerle yapmaktadır. İdarenin bu tutumu bizce de yerinde olup, ihbar dilekçesini verdikten sonra idare ile temasa geçmeyen, ilave istenebilecek bilgileri vermeyen muhbiri, idarenin bulup ödeme yapması düşünülemez. İkramesinin, talep eden muhbire ödenmesi yönündeki idari tutum, zımni olarak çeşitli yazılarda yer almaktadır. Örneğin, ikramiye talep zamanına ilişkin verilen bir resmi yazıda bu husus, "... özel kanunda ikramiye istemi konusunda zaman yönünden herhangi bir açıklık bulunmadığına

göre, muhbir Kanundan doğan bu hakkını Borçlar Kanunu'nun 146'ncı maddesi ile hüküm altına alınan 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içinde isteyebilir. ...” şeklinde ifade edilmiştir.

Dolayısıyla, ikramiye ödemesi için bu yönde bir talebin bulunması gerekmekte olup, ayrıca bir belirleme olmaması nedeniyle 10 yıl içinde ikramiye talep edilmesi gerekmektedir. Bu 10 yıllık süre de dilekçenin herhangi bir resmi makama verilmiş tarihinden itibaren başlaması gerektiği kanaatindeyiz. Yapılacak olan yasal değişiklikte bu hususun da değişmesi gerektiği izahtan varestedir.

7.3. Görevleri Nedeniyle Öğrendikleri Bilgilerle İhbarda Bulunan Diğer Bakanlıkların Memurlarına İkramiye Ödenir mi?

Denetim elemanları yaptıkları denetimler sırasında tespit ettikleri yasaya aykırı işlemleri ilgili makamlara bildirmekle yükümlüdürler. Konuya ilişkin olarak Danıştay 3'üncü Dairesinin 2006/2241 E., 2007/1160 sayılı kararında, “Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı Genel Müdürlüğü'nde Başmüfettiş olarak görev yapan davacının yapmış olduğu denetim sonucunda tespit ettiği usulsüzlükleri ihbar etmesi nedeniyle 1905 sayılı Kanuna göre ihbar ikramiyesi ödenmesi için yaptığı başvurunun reddine ilişkin 7.7.2003 tarih ve 28905 sayılı işleme karşı açılan davayı; ... Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı Genel Müdürlüğü'nde Başmüfettiş olarak görev yapan davacının, **hakkında inceleme yaptığı kurumla ilgili olarak tespit ettiği usulsüzlükleri ilgili makamlara bildirmesi görevinin gereği olduğundan ve bu inceleme sırasında tespit ettiği vergi ziyaını Maliye Bakanlığına bildirmesi ihbar niteliğinde sayılamayacağından**, davacının, 1905 sayılı Kanun uyarınca ihbar ikramiyesi ödenmesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 28.12.2004 gün ve E:2004/282, K:2004/1220 sayılı kararının bozulması istenmiştir. ... Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, **aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup**, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığı ... 12.4.2007 gününde oyçokluğuyla karar verildi.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer taraftan, 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 Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Zira bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiç birine girmemektedir. Söz konusu ikramiyelerin, Ve-

raset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir.” denilmek suretiyle konu zımnen açıklanmıştır.

Bizce de açıklanan nedenlerle, görevleri nedeniyle öğrendikleri bilgilerle ihbarda bulunan diğer bakanlıkların memurlarına ihbar ikramiyesi ödemesi yapılmaması gerekmektedir.

7.4. Birden Fazla Muhbir Olması Durumunda İkramiye Ödemesi Nasıl Yapılmalıdır?

Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 11.07.1974 tarih ve 794 sayılı Genel Yazısında konu ile ilgili olarak “Birden fazla muhbir olursa, ihbar konulan ile matrah farkları arasındaki illiyet aranmalı; her iki ihbar da bağlantılı ise bu kere önce ihbarda bulunana ödeme yapılmalıdır. Bir mükellef hakkında alınan iki veya müteaddit ihbar üzerine incelemeye girildiğinde, muhbirlere ihbar konulan ile inceleme sonunda bulunacak matrah farkı arasında, öncelikle illiyetin aranması gerekir, aynı mükellef hakkında ve aynı konulan muhtevi iki veya daha fazla ihbar vaki ise resmi kayıtlara geçiş tarihi itibarıyla önce ihbarda bulunan muhbire ikramiye ödenmelidir.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Dolayısıyla illiyet bağı bulunan dilekçelerden önce ihbarda bulunan muhbire ikramiye ödenmesi gerekmektedir.

7.5. İkramiye Ödenemeyecek ve Ödenebilecek Birden Fazla Muhbirin Aynı Dilekçeyle İhbarda Bulunması Halinde Ödeme Nasıl Yapılmalıdır?

Çalışmamızın 5.6. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, bilümmal memurları ile tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlar, tahrir ve tahmin heyetleri mensupları, vergi mahremiyeti hükümlerine tabi olanlar, meslek mensupları ile oda ve birlik personeli ile vergi kaçırma işlemini bizzat gerçekleştiren muhbirlere ikramiye ödemesi yapılmaması gerekmektedir.

Aynı ihbar dilekçesinde birden fazla muhbir bulunması, bu muhbirlere bir kısmının ikramiye ödenmeyecek kişilerden olması durumunda, ödenecek ikramiye tutarının tespitinde, bir muhbirin katkı oranı belirlenmeli ve buna göre dağıtım yapılmalıdır. Katkı oranı belirlenemediği durumda eşit oranda ikramiye hesaplaması yapılması gerekmektedir.

Ancak, ikramiye ödenmeyecek kişiye isabet eden ikramiye tutarı, ikramiye almasında engel olmayan kişilere ödenmemelidir. Çünkü, ikramiye ödenmeyecek kişinin bu hususu yargıya taşıması ve yargı kararına istinaden ikramiye ödemesi yapılması ihtimal dahilindedir. Bu durumda, toplam ikramiye tutarından daha fazla tutarda ödeme yapılmaması için, ikramiye ödenmeyecek kişiye isabet eden ikramiye tutarı dışındaki tutar, ikramiye almasında engel olmayan kişilere katkıları oranında ödenmelidir.

7.6. İkramiye Ödemesine İlişkin Davalara Bakmakla Yetkili Mahkeme Hangisidir?

İhbar ikramiyesi, sadece devamlılık arz eden vergiler ile vergi ziyai cezası dikkate alınacak olup; ihbar ikramiyesi ile ilgili uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görevi içerisinde yer almaktadır.

Danıştay 10. Dairesinin 13.11.2000, E:1998/1443, K: 2000/5627 sayılı kararında "...1905 sayılı Yasanın 6.maddesine göre yapılan ihbar sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre salınan vergi ve kesilen cezaların belirli oranı üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda bir vergiyle bağlantılı bulunan ihbar ikramiyesiyle ilgili davanın, vergi ile ilgili uyuşmazlık sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı karşısında, ... 2576 sayılı Yasanın 6.maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla salınan vergi ve kesilen cezaların belirli bir oranı olarak saptanan ihbar ikramiyesine ilişkin bulunan bu davanın esası hakkında idare mahkemesince karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir ..." denilmek suretiyle bu husus pekiştirilmiştir.

7.7. Haksız İadenin İhbarı Üzerinden İkramiye Ödenir mi?

İhbara konu vergi incelemesi sonucunda, haksız vergi iadesi alındığı durumlarda da ikramiye önerilmesi gerekmektedir. Zira, bu husus da vergi ziyai cezası kesilmesini gerektirmekte ve söz konusu husus ihbara istinaden tespit edilmiştir. Bu konuda mevzuatta bir belirleme yer almamakla birlikte haksız alınan iade nedeniyle ikramiye ödemesi yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

7.8. İhbar İkramiyesine İlişkin Düzenlenen Rapor Muhbire Verilebilir mi?

Muhbire ikramiye ödenip ödenmeyeceğine ilişkin olarak düzenlenen raporun muhbire verilir verilmeyeceği, verilecekse hangi makam tarafından verilmesi gerektiğine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenen yazıda, söz konusu raporun idarenin bir iç işlemi olarak düzenlendiği, söz konusu raporda yer alan tarhiyat tutarlarının mükellefin kanun yollarına ya da idari yollara başvurusu neticesinde değişebileceği, ikramiye ödemesinde vergi daireleri tarafından düzenlenen "İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesi"nde yer alan verilerin esas alınacağı, ayrıca anılan raporda incelenen mükellefe ilişkin verilerin de bulunabileceği, bu verilerin muhbirin eline geçmesinin vergi mahremiyetinin ihlaline neden olacağı gerekçesi ile söz konusu raporun muhbire verilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun (Ombudsmanlık) 20/09/2016 tarih ve 2016/1360 sayılı kararında " ... Yukarıdan bu yana anlatılanlar, şikâyet başvurusunun iddiaları, idarenin konu ile ilgili açıklamaları, ilgili mevzuat, yargı kararları ve tüm dosya birlikte değerlendirildiğinde; *şikâyetçi* tarafından talep edilen

raporların, bilgi edinme hakkının kullanılmasının istisnaları arasında yer alan “ticari sır” niteliğinde olduğu, söz konusu raporlarda, mükellefin muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ilişkin bilgilerin yer alması nedeniyle vergi mahremiyeti kapsamında üçüncü kişilerle paylaşılması mümkün olmadığından şikayetçinin söz konusu raporlarının tarafına tebliğ edilmesine yönelik başvurunun reddine ilişkin idare işleminde hukuka aykırılık tespit edilemediğinden, şikayetin şikayetin reddi gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.” denilmektedir.

Dolayısıyla, gerek vergi inceleme raporlarının gerekse ihbar ikramiyesine ilişkin düzenlenen raporun muhbire verilmemesi gerekmektedir.

7.9. İkramiye Ödemesi İçin Vergi İncelemesi Şart mıdır?

İkramiye ödemesinin yapılması için vergi incelemesi yapılma şartı bulunmamaktadır. Yapılan vergi inceleme sonucu muhbire ikramiye ödenmesi önerilebileceği gibi, diğer şartların varlığı halinde ayrıca vergi inceleme yapılmadan da ikramiye ödemesi yapılabilir. Vergi inceleme yapılmayan durumda, idare ilgili dilekçeyi değerlendirir ve mevzuatın gerektirdiği idari işlemleri tesis eder. Örneğin, takdir komisyonu kararına göre tarhiyat yapılabilir. Bu ve buna benzeri durumlarda vergi inceleme yapılmaksızın ihbar ikramiyesi ödemesi yapılabilecektir.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 01.12.1987 tarih 77486 sayılı genel yazısında “26.12.1931 tarih ve 1905 sayılı Kanun gereğince, Vergi Kaçakçılığı olaylarını ihbar edenlere, bu ihbarları sonucu tespit edilerek kesinleşen ve tahsil edilen vergi ve ceza miktarları üzerinden ödenecek ihbar ikramiyeleri ile ilgili yapılacak işlemlerde işlem birliğinin sağlanması ve gereksiz yazışmaların önlenmesi bakımından aşağıda belirtilen esaslar dahilinde işlem yapılması uygun görülmüştür.

- 1- İhbarla ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda inceleme elemanı tarafından bulunan matrah farkı muhbirin verdiği bilgi ve belgelere dayanılarak bulunmuş ve mükellefler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talep etmişler ise bu talep üzerine uzlaşılan vergi ve cezalardan,
- 2- Doğrudan Vergi Dairelerine yapılan ihbarlar üzerine Yoklama Memur-larınca yoklama tutanağı ile tespit edilen {Gayrimenkul alım satımlarında Emlak Vergi Değerinin düşük gösterilmesi halinde ziyaa uğratılan Tapu Harçları gibi} matrah farkları üzerinden mükellefler adına salınan vergi ve cezalardan,

Her iki halde de muhbirin ihbar ikramiyesi talep etmesi halinde;

a) Muhbire ihbar ikramiyesi ödenip ödenemeyeceği hususunu içerir inceleme elemanınca düzenlenecek görüş raporunun, ihbar doğrudan Vergi Dairesine yapılmış ise, Vergi Dairesi Müdürünün ihbar ikramiyesi hakkındaki görüşünün belirtir yazısının,

b) Muhbirin ihbar ikramiyesi talebini içerir dilekçe aslının,

c) *Kat'i tahakkuk ettirilen vergi ve cezalara göre (Çizelgelerde cezalar ayrı gösterilerek), 24.5.1983 gün ve 2322711-14/34155 sayılı iç genelgemiz uyarınca "İhbar İkramesi Tespit ve Hesap Çizelgeleri"nin noksansız olarak doldurulup onaylandıktan sonra asıllarının, Bakanlığımıza gönderilmesi gerekmektedir."*

şeklinde açıklama yapılmıştır. Söz konusu genel yazıda belirtildiği üzere, Vergi Dairesi Müdürünün ihbar ikramiyesi hakkındaki görüşünü belirtir yazının varlığı, diğer şartların da varlığı halinde ikramiye ödemesi için yeterli görülmüştür.

7.10. Müteaddit Defa Yapılan İkramiye Ödemesinde Vergilendirme Nasıl Olmalıdır?

105 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak "... 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 Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Zira bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiç birine girmemektedir. Söz konusu ikramiyelerin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir." Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Malların her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olması nedeniyle, istisna düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden verginin hesaplanması gerekir. Yani söz konusu maktu istisna haddi her iktisap için ayrı ayrı uygulanacaktır.

İhbar 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 istisnanın da her ödeme için ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.²⁰⁷

7.11. Matrah Farkının Bulunduğu Ancak Ödenecek Vergi Çıkmadığı Durumda İkramiye Ödenir mi?

1905 sayılı Kanun'un 6'ncı 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:**" hükmü yer almaktadır.

²⁰⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.01.2014 tarih ve 66813766-032-21 sayılı Özelgesi.

Matrah farkının bulunduğu ancak, devreden KDV veya zarar mahsubu gibi nedenlerle ödenecek verginin çıkmadığı vb. durumlarda tahakkuk etmiş bir vergiden bahsedilemeyeceği için anılan durumlarda ihbar ikramiyesi ödenmemesi gerekir.

7.12. Türk Vatandaşı Olmayanlarca Yapılan İhbarlara İkramiye Ödenir mi?

Bilindiği üzere, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un amacı, Türk vatandaşlarının ve Türkiye'de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektir.

Mezkûr Kanun'un kapsamı, Türk vatandaşları ile Türkiye'de ikamet eden yabancılar (karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla) olarak sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, anılan kişiler kendileri veya kamuyla ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve yetkili idari makamlara yazı ile başvurma hakkına sahiptirler.

Ülkemizde ihbar dilekçelerinin yasal dayanağı 3071 sayılı Kanun'dur. Söz konusu Kanun'un kapsamına "Türk vatandaşları ile Türkiye'de ikamet eden yabancılar (karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla) girmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Türkiye'de ikamet eden yabancılar, karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla ikramiye ödemesine hak kazanabilirler.

7.13. İhbara İstinaden Yapılan Tarhiyatın Diğer Mükellefler Nezdinde Matrah Azaltımına Neden Olması Halinde İkramiye Ödemesi

Uygulamada zaman zaman vergi ziyasına neden olan mükellefler nezdinde yapılan tarhiyat, diğer mükellefler nezdinde matrah azalmasına neden olabilmekte ve bu surette bir kısım verginin iade edilmesi gündeme gelmektedir. Bu durumun ihbara dayalı olarak yapılan vergi incelemesi vb. işlemler neticesinde ortaya çıktığı durumlarda, ödenmesi gereken ikramiyenin nasıl hesaplanması gerektiği hususu önem arz etmektedir.

Örneğin; (A) Ltd. Şti.'nin aktifinde yer alan gayrimenkulü (B) Ltd. Şti.'ne aylık kira bedeli 10.000 TL olmak üzere kiralamıştır. (KDV ihmal edilmiştir.) Ancak kira kontratının 7.000 TL üzerinden düzenlendiği ve resmi kayıtlarda her iki tarafın da kiralama işlemini 7.000 TL üzerinden kaydılaştırdığı tespit edilmiştir. Bu durumda, (A) Ltd. Şti. ilgili dönem kurumlar vergisi matrahını 36.000 TL eksik beyan etmiştir. (B) Ltd. Şti. ise 36.000 TL kira giderini kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate almamıştır. Bu durumda, ikramiye ödemesinin nasıl yapılacağı konusunda bir belirleme bulunmamaktadır. Ancak, bu konudaki görüşümüz; ihbara istinaden yapılan tarhiyatın net tutarı esas alınarak yani hazineye net olarak intikal etmesine yönelik hesaplanan tutarlar esas alınmak suretiyle hesaplama yapılması gerektiği yönündedir.

Net tarhiyat tutarını, ihbara konu mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucu önerilen tarhiyatın, vergi mevzuatı gereği diğer mükellefler nezdinde ya da aynı mükellefin diğer vergilendirme dönemlerinde iade, indirim, istisna veya mahsup yapılması sonucunda; iade, indirim, istisna veya mahsup edilen tutar nedeniyle eksik tahakkuk eden vergi tutarı negatif olarak dikkate alınmak suretiyle nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellef ya da diğer mükellefler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı şeklinde tanımlayabiliriz. Bu husus vergi incelemesi sonucunda gerçekleştirilebileceği gibi vergi idaresince yapılan takdir ve tarhiyat işlemleri sonucunda da gerçekleştirilebilir.

7.14. Matrah/Vergi Artırımı Durumunda İkramiye Ödenir mi?

Bilindiği üzere ülkemizde zaman zaman amme alacaklarının yapılandırılması ve matrah/vergi artırımı yapılması gibi nedenlerle vatandaşlarca “af kanunu” olarak nitelendirilen yasal düzenlemeler yapılmaktadır.

Son olarak, 7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Matrah ve vergi artırımında bulunabilecek olan mükellefler, 7143 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde matrah/vergilerini artırarak anılan maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıl ve vergi türleri için vergi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılamaz.

İhbar dolayısıyla vergi incelemesi yapılması ya da idarece tarhiyat işlemi yapılması gereken mükellefler matrah/vergi artırımında bulunabilmektedirler. Bu durumda, anılan mükelleflerin matrah/vergi artırımı yaptıkları dönem ve vergi türleri için tarhiyat yapılamaz. Bu durumda, tahakkuk eden bir vergi olmadığı için ikramiye ödemesi de yapılması mümkün değildir.

Faaliyatta bazı muhbirler tarafından, ihbar edilen mükellefin ihbar edilmiş olması nedeniyle matrah/vergi artırdığı, bu nedenle matrah/vergi artırımı nedeniyle tahakkuk eden vergiler üzerinden ikramiye ödenmesi gerektiği iddia edilebilmektedir. Mükellefin matrah/vergi artırımı yapmasının sebebinin ihbar edilmiş olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Bu durumda, ihbar ikramiyesi ödemesi yapılmaması gerekmektedir.

7.15. Diğer Bakanlık Denetim Elemanlarının Yaptığı İnceleme Sonucuna Göre İkramiye Ödenir mi?

İhbar dilekçeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilebildiği gibi diğer bakanlıklara ya da adli makamlara da verilebilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı dışındaki idari birimlerin görev alanına giren hususları içeren ihbar dolayısıyla inceleme

yapılabilmektedir. Örneğin, ithalat işlemlerindeki usulsüzlükler nedeniyle ithalde alınması gereken Katma Değer Vergisi'nin noksan alındığının Ticaret Bakanlığı müfettişlerince yapılan inceleme sonucunda tespit edilebilmektedir. Bu ve benzeri durumlarda ihbar ikramiyesi ödenmemelidir. Çünkü 1905 sayılı Kanun kapsamında ödenecek ihbar ikramiyesi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılmakta olup, ikramiyeye dayanak teşkil eden inceleme vb. işlemlerin de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılması gerekmektedir. Kanun kapsamına, daimi nitelikteki vergilerin dahil edilmiş olması da işlemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılması gerektiğini göstermektedir.

Açıklanan nedenlerle, Hazine ve Maliye Bakanlığı dışındaki idari birimlerin yaptığı tarhiyat işlemleri nedeniyle ikramiye ödenmesi mümkün değildir.

8. BAKANLIK ÇALIŞANLARINA NAKDİ TALTİF

1905 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde ***“Bu kanunun birinci ve altıncı maddelerinde yazılı mektupları zahire çıkarmakta emsali meyanında fevkalade hizmeti görülen varidat tahakkuk ve tetkik memurları bulundukları mahallin en büyük malmemurunun talebi ve Maliye Vekaletinin takdir ve tensibi ile misil zamları fazlalarından iki maaş baliğine kadar nakten taltif olunabilirler.”*** hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, bu hususta özverili çalışmaları bulunan Hazine ve Maliye Bakanlığı çalışanlarına iki maaşa kadar ikramiye ödenmesi mümkündür.

Yasanın yürürlüğe girdiği 1931 yılından beri bu maddenin uygulanıp uygulanmadığı hususu belirsizliğini korumaktadır.

9. ÜLKEMİZDE HAKSIZ İHBAR İKRAMİYESİ ALINMASININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporunda yer alan bilgilere göre, ihbar ikramiyesi alamayacak olan kişilerin, yasa dışı çeşitli yollara tevessül ederek ikramiye almaya çalıştığı tespit edilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporunda aşağıdaki şekilde açıklama yapmıştır.

“Başkanlığa intikal eden vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetler ile inceleme talepleri, sınırlı olan denetim gücünün daha verimli kullanılması, vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılmasını sağlamak üzere yürürlüğe konulan İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönerge kapsamında oluşturulan İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları (İİTDK) tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar başvuruları, Grup Başkanlığı İİTDK tarafından ön değerlendirmeye tabi tutulmakta ve söz konusu ön değerlendirmeler VDK-BİS üzerinden Başkanlık merkezinde oluşturulan İİTDK'nın onayına sunulmaktadır.

Başkanlık İİTDK'nın onayına sunulan ihbar başvurularının incelenmesi ve değerlendirilmesi neticesinde; bazı muhbirler tarafından verilen ihbar dilekçelerinin ihtiva ettiği bazı bilgilerin, vergi idaresinin kullandığı bir kısım otomasyon sistemleri üzerinden temin edilebilecek ve yine vergi idaresince sektörel bazda yapılan araştırma ve çalışmalarda ulaşılabilecek nitelikte olduğu yönünde kuvvetli emareler bulunduğu gözlemlenmiştir.

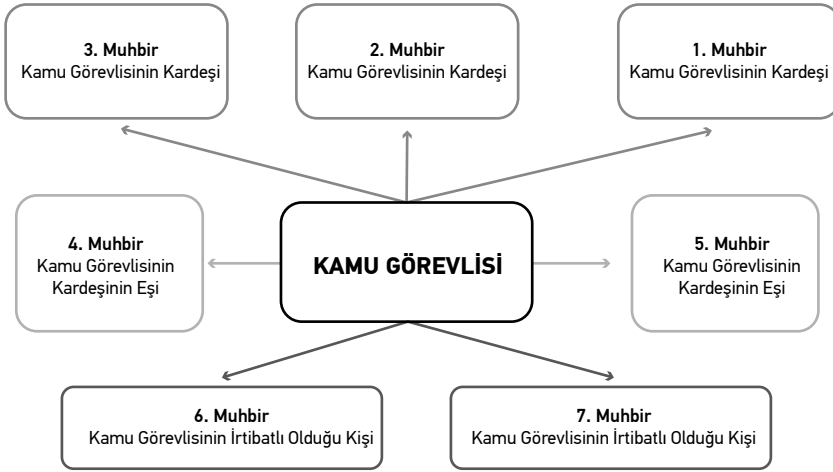
Bu kapsamda, bazı muhbirler tarafından yapılan ihbar başvurularının içerdiği bilgilerin temin edildiği kaynakların araştırılması, yapılan başvuruların içeriği bilgilerin üçüncü kişiler tarafından temin edilip anılan şahıslar aracılığıyla ihbarda bulunulması sağlanarak gerçekte ihbarcı kimliğinin gizlenip gizlenmediği konularında araştırma yapmak üzere Vergi Müfettişi görevlendirilmiştir.

Bu kapsamda yapılan araştırma sonucunda;

- 7 farklı muhbir tarafından verilen çok sayıda ihbar dilekçesinin gerçek sahibinin Vergi Dairesi Müdürlüğünde çalışan kamu görevlisi olduğu,
- Anılan kamu görevlisinin, ihbar edilen mükellefler hakkında Bakanlık bilgi sistemleri üzerinden çeşitli sorgulamalar yaptığı,
- 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanunu'nun 6'ncı maddesindeki "Bilümmal mal memurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilmez." hükmü gereği, ihbar dilekçelerinin asıl sahibi olan kamu görevlisinin ihbar ikramiyesi alamayacak olması nedeniyle, Bakanlık bilgi sistemleri üzerinden yaptığı sorgulamalar neticesinde edindiği bilgileri de kullanarak oluşturduğu dilekçeleri, akrabalık bağı olan ya da irtibatı olan kişileri aracı kılmak suretiyle ihbarlarda bulunduğu

hususları tespit edilmiştir.

Verilen ihbar dilekçelerinin asıl sahibi olan kamu görevlisi ile muhbir olarak gözüken kişiler arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Yapılan tespitler, kamu görevlisi ile 7 muhbirin eylemlerinin, Türk Ceza Kanunu'nun ilgili maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi amacıyla ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına intikal ettirilmiştir. Cumhuriyet Başsavcılığıınca, ilgili kişiler hakkında kamu kurum ve kuruluşlarının zararına olarak dolandırıcılık (nitelikli dolandırıcılık) suçu kapsamında soruşturma başlatılmıştır. Aynı zamanda, kamu görevlisi hakkında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine göre "Disiplin Soruşturulması" yapılması, haksız yere yapılan ihbar ikramiyesi ödemelerinin yasal faizi ile birlikte geri alınması amacıyla yasal işlemler de başlatılmıştır.

Başkanlığa intikal eden ihbar başvuruları ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirilmekle birlikte, yukarıda belirtilen hususlara benzer şekilde suç sayılan eylemler içeryip içermeyiği de dikkatle tetkik edilmektedir."

Söz konusu olayın basında da yer aldığı bilinmektedir.²⁰⁸

10. AMERİKA'DA İHBAR İKRAMİYESİ

ABD'de vergi ihbarcıları (Tax whistleblowers) ve ikramiyesi konuları hakkındaki yasal düzenlemelerin geçmişi 1867 yıllarına dayanmaktadır. 2006 yılında kabul edilen Vergi İadesi ve Sağlık Yasası (The Tax Relief and Health Care Act) ile birlikte geçmişteki yapılan düzenlemeler köklü ve önemli değişikliklere uğramıştır. Bu yasa sonrası Amerikan İç Gelir Kanunu'na Bölüm 7623(b) (Internal Revenue Code Section 7623(b)) eklenerek son şeklini almıştır.²⁰⁹ Böylece Amerikan İç Gelir İdaresinin

²⁰⁸ (<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/ihbar-sebekesi-41115037>)

²⁰⁹ Hamza Kahrman, Vergi Kayıp Kaçağını Azaltmada Bilgi Uçurma (Whistleblowing), www.academia.com, Mayıs 2016

de(İnternal Revenue Service(IRS)) merkezi ve bağımsız bir kurum olan Gelir İdaresi İhbarlar Bürosu(The IRS Whistleblower Office-WBO) kurulmuştur.²¹⁰

İhbar ikramiyesi talep etmek için bu kuruma başvuru şartının yanı sıra, IRS web sayfasında yer alan "IRS Form 211, Application for Award for Original Information"²¹¹ isimli formu kullanarak şekil şartını da sağlaması gerekmektedir.²¹² Bu formda ihbarcının yazılı açıklaması, ihbarına dayanan somut delillerin yer alması, ihbar ikramiye talebinde bulunulması, yalan beyanda bulunulması halinde cezalandırılacağını kabul edip bizzat kendisinin bu formu imzalaması gerekmektedir.²¹³

Amerikan İç Gelir Kanunu'nun Bölüm 7623(b) ile yapılan düzenlemeye göre muhbirler iki şekilde ikramiye ödemektedir. Birinci şekilde, yapılan incelemeler neticesinde vergi kaçırıldığına dair yapılan ihbar ile arasında "özellikli ve güvenilir" bir illiyet bağı bulunup ve ikramiye ödenmesi uygun görülmesi halinde;

- Araştırma ve incelemeler sonucunda tahakkuk ettirilecek vergi, ceza ve faiz gibi unsurların toplam tutarının 2 milyon Doları geçmesi veya hakkında ihbarda bulunan gerçek kişi mükellefin yıllık brüt gelirinin 200 bin Doların üzerinde olması durumunda söz konusu olmaktadır. İnceleme neticesinde tahsil edilen tutarın %15-30 arasında bir ödeme yapılır. Ödemede bir üst limit yoktur. Muhbir verilen ikramiye tutarına karşı üst mahkemeye dava açma hakkına sahiptir.²¹⁴

Diğer ikramiye ödeme şekli ise yukarıda yer alan (2 milyon ABD doları ve 200 bin ABD doları yıllık kazanç) iki şartı sağlamıyorsa 10 milyon ABD doları üst limitine kadar maksimum %15 oranında ödeme yapılır. Bu durumda belirlenen ikramiye tutarına dava açılamaz. Elde edilen ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi konusunda yaşanan uzun tartışmalar sonunda Vergi Yargısının nihai kararı ile neticelenmiştir. Bu karara göre ikramiyeler üst limit %35 olan gelir vergisine tabi tutulacaktır.

11. 1905 SAYILI KANUN'UN DEĞİŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİ

1905 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten günümüze 100 yıla yakın süre geçmiştir. Bu sürede birçok vergi yürürlüğe girmiş, kaldırılmış veya türü değiştirilmiş ya da uygulama alanı kalmamıştır. Diğer taraftan idari yapı büyük ölçüde değişmiş, toplumun eğitimi, kültürü ve davranış biçimleri de farklılaşmıştır. İhbar ikramiyesi müessesesinin, yıllarca edinilen tecrübe sonucu bazı aksaklıklar ile sorunlar barındırdığı anlaşılmaktadır. 1905 sayılı Kanun'un değiştirilmesi gerektiğine ilişkin değerlendirme ve önerilere aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

²¹⁰ Mehmet Yasin, Türk-Amerikan Vergi İhbar ve İkramesi Kurumlarının Karşılaştırılması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı 421, Eylül 2016, S.196

²¹¹ Formun bir örneği ekte yer almaktadır.

²¹² IRS Whistleblower Program Fiscal Year 2017 Annual Report to the Congress

²¹³ www.irs.gov/tr/pub/irsi-pdf/p5251.pdf,

²¹⁴ Ersin AKÇAY, Tuğba BAŞÇIL AKÇAY, Türkiye-Amerika Vergi İhbar ve İhbar İkramesi Genel Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 227.

11.1. İkramiye Talebine Yönelik Matbu Form Gereklidir

Ülkemizde ihbar başvurularının dayanakları ile ihbar başvuru yollarına çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verilmiştir. İlgili bölümde açıklandığı üzere, ülkemizde ihbar ikramiyesi talepli ihbarların nasıl yapılacağına ilişkin bir belirleme yer almamaktadır.

Yapılacak bir yasal değişiklikle, ihbar ikramiyesi talep eden muhbirin bir örneği Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın internet sitesinde yer alan formu doldurması, bu formda istenilen bilgileri vermesi, verdiği bilgilerin asılsız çıktığı vb. durumda cezalandırılmayı kabul ettiğini beyan ve taahhüt etmesinin uygulama açısından faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Özetle, ihbar ikramiyesi talepli başvuruların, mevcut uygulamada olduğu gibi şekil şartı olmaksızın yapılması yerine idare tarafından belirlenecek ve yayımlanacak bir formla alınması, uygulama açısından oldukça faydalı olacağı değerlendirilmiştir.

İhbar ikramiyesi talebi için matbu bir form gereklidir.

İhbar ikramiyesi talep eden muhbir, bir örneği Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın internet sitesinde yer alan formu doldurması, bu formda istenilen bilgileri vermesi, verdiği bilgilerin asılsız çıktığı durumda cezalandırılmayı kabul ettiğini beyan ve taahhüt etmesi yönünde yasal düzenleme yapılmalıdır.

11.2. İkramiye Tahsilata Müteakip Ödenmelidir

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, hesaplanan ikramiyenin üçte birinin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde ödenmektedir.

İkramiyenin üçte birinin verginin tahakkukunda ödenmesi, hazineye intikal etmeyen tutar nedeniyle hazineden ödeme yapılmasına neden olabilecektir. Yapılan bazı tarhiyatlar fiktif bir tarhiyat olabilmektedir. Örneğin, şirket ortak ve kanuni temsilcilerinin kandırılarak ortak/müdür yapıldığı ve gerek şirketin gerekse müdür/ortağın malvarlığı bulunmadığı durumlarda, şirket adına yüklü miktarda tarhiyat yapılmasına rağmen ödenen tutar bulunmamaktadır. Bu kişiler gerçek ortak/kanuni temsilci olmamaları nedeniyle tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı işlem yapmamakta ve 30 günün sonunda vergi kati surette tahakkuk etmektedir. Ödenmeyen bir tutar nedeniyle ikramiye ödemesi yapılmaması gerektiği değerlendirilmiştir.

İhbar ikramiyesi ödemesi, yapılan tarhiyat sonucu hazineye intikal eden tutar esas alınarak yapılmalıdır.

Yani, tahakkuk aşamasında ödeme yapılmamalıdır.

11.3. İkramiye Ödenmeyecek Kişiler Sarih Olarak Belirlenmelidir

İkramiye ödenmeyecek kişilere ilişkin açıklamalara çalışmanın geride kalan bölümlerinde yer verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında görevli çalışanların tamamı ile tahrir ve tahmin komisyonları mensupları ve tahakkuk muamelesinde görevli olanlara, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılanlara, meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar ile oda ve birlik personeline ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ihbara konu olayın işleri dolayısıyla öğrenmemiş olmaları gerektiğidir.

Diğer devlet memurları ile kamu hizmeti yapan kişilerin, görevleri sebebiyle öğrendikleri hususları ihbar etmeleri halinde ikramiye ödenmemesi gerektiği netleştirilmelidir. Örneğin, gümrük memurun görevi sebebiyle öğrenmiş olduğu hususu ihbar konusu yapması halinde ikramiye ödenemeyeceği yasal zemine kavuşturulmalıdır.

Diğer taraftan, kamu adına serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatların da müdahil oldukları dava dosyalarından elde ettikleri bilgileri ihbar etmeleri durumunda bu kişilere de ikramiye ödemesi yapılmaması gerektiği kanaatindeyiz.

İkramiye ödenmeyecek kişiler hususu, uygulamada sıklıkla ihtilaf konusu yapılmaktadır.

İhbar ikramiyesi ödemesi yapılmayacak kişiler açıkça belirlenmelidir.

11.4. İkramiye Talep Zamanı Belli Edilmelidir

1905 sayılı Kanun, ikramiye istemini bir zamanla sınırlamamış, hatta ikramiye verilmesini isteme bağlı kılmamıştır. Özel kanunda ikramiye istemi konusunda zaman yönünden herhangi bir açıklık bulunmadığı için, muhbir kanundan doğan bu hakkını Borçlar Kanunu'nun 146'ncı maddesi ile hüküm altına alınan 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde isteyebilmektedir. Bu tabiki kimliğini gizlememiş muhbirler için geçerlidir.

Başta ikramiye talep edilmeyip, aradan geçen 10 yıla yakın süre sonra ikramiye talep edilmesi fiiliyatta çeşitli zorluklara neden olduğu gibi günümüz koşullarına da uygun değildir.

Açıklanan nedenlerle, ikramiye istenebilecek süre yasal zemine kavuşturulmalıdır. Bu sürenin de, ihbarın yapıldığı esnada doldurulacak olan matbu formun teslim

Mevcut durumda, ikramiye talebi için Borçlar Kanunu'nun 146'ncı maddesi kapsamında 10 yıllık genel zamanaşımı süresine göre işlem tesis edilmektedir.

Çok uzun olan ve uygulamada soruna neden olan bu sürenin yasal olarak daha kısa bir süre olarak belirlenmesi gerekmektedir.

edildiği tarihe kadar, dolayısıyla ihbarın idareye teslim tarihine kadar olması gerektiği kanaatindeyiz.

Bu hususa ilişkin diğer bir alternatif de, ihbara istinaden yapılan idari işlemin işlemin bitmesinden evvel olmasıdır. Yani ihbara istinaden yapılan vergi incelemesi bitmeden ya da takdir komisyonunca matrah takdir edilmeden önce ikramiye talebinin yapılması gerektiği değerlendirilmiştir.

11.5. İkramiye Ödemesinde Alt Sınır Belirlenmelidir

Mevcut uygulamada, ödenecek ikramiye tutarı konusunda alt bir sınır bulunmamaktadır. Alt sınır olmaması, çok küçük miktarda vergi ziyasına neden olduğu ihbar eden kişiye ödenecek ikramiye tutarının binlerce katı maliyete katlanılmasına neden olabilecektir. Bu nedenle tahakkuktan vazgeçmede nasıl bir sınır var ise ikramiye ödemesinde de bir sınır olması gerektiği kanaatindeyiz.

11.6. İkramiyenin Vergilendirilmesine İlişkin Düzenleme Yapılmalıdır

105 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak "... 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 Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Zira bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiç birine girmemektedir. Söz konusu ikramiyelerin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir." Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Hali hazırda, istisnadan sonra kalan tutarın veraset ve intikal vergisine tabi tutulması şeklinde vergilendirilen ihbar ikramiyesinin, gelir vergisi tarifesine benzer bir tarife göre vergilendirilmesi daha uygun olacaktır.

Hali hazırda istisnadan sonra kalan tutarın veraset ve intikal vergisine tabi tutulması şeklinde vergilendirilen bu gelirin, vergide adalet ilkesi gereği, gelir vergisi tarifesine benzer bir tarife göre vergilendirilmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmiştir. Zira, bize göre, elde edilen ikramiye ivazsız bir intikal değil, aksine emek ve çaba harcanarak, hatta çeşitli maliyetlere katlanılarak yapılan ihbarın karşılığıdır.

12. SONUÇ

1905 sayılı Kanun'da, daimi nitelikteki vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil ceza tutarları üzerinden belli bir tarife göre ikramiye

verileceği hüküm altına alınmıştır. Hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde ödenecektir.

1905 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten günümüze 100 yıla yakın süre geçmiştir. Bu sürede birçok vergi yürürlüğe girmiş, kaldırılmış veya türü değiştirilmiş ya da uygulama alanı kalmamıştır. Diğer taraftan idari yapı büyük ölçüde değişmiş, toplumun eğitimi, kültürü ve davranış biçimleri de farklılaşmıştır. 1931 yılından beri 1905 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine dayanılarak uygulanmakta olan ihbar ikramiyesi müessesesinin, yıllarca edinilen tecrübe sonucu bazı aksaklıklar ile sorunlar barındırdığı anlaşılmıştır.

Çalışmada, ihbar ikramiyesinin dayanağı olan yasanın gerekçesine, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede muhbirlerin katkısı, bu katkıyı veren muhbirlere ikramiye ödenmesi, ikramiye ödemesinin usul ve esasları, anılan müesseseyle ilişkin tetkik, değerlendirmeler ile uygulamada yaşanan sorunlar ve bu sorunları bertaraf edecek yasal değişikliklere ilişkin önerilere yer verilmiştir.

Mezkûr çalışma neticesinde, muhbirlerin toplum nazarında oluşan olumsuz algının olumluya dönüşmesini sağlayacak politikalar izlenmesinin, ihbarın bir vatandaşlık görevi olduğunun topluma aşılmasının faydalı olacağı değerlendirilmiştir.

Bu çalışmanın, vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ile ihbar ikramiyesi müessesesine ilişkin başucu kaynağı olması amaçlanmış olup, bu kapsamda ilgili mevzuatın bir bütün olarak bu çalışmada yer alması açısından ekte örneklerine yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

1. 01.12.1987 tarih ve 77486 sayılı Genel Yazı
2. 105 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
3. 11.03.1992 tarih ve 20334 sayılı Genel Yazı
4. 11.07.1974 Tarih ve 794 sayılı Genel Yazı
5. 1156 sayılı Kanuna Mugayir Tahakkuk ve Tediye Muamelatını İhbar Edenlere İkramiye İtasına Dair Kanun
6. 1341 Bütçe Kanunu
7. 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun
8. 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun
9. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
10. 1990/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi
11. 1992/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi
12. 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi
13. 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi
14. 2009/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi
15. 2016/21 sayılı İdarelere Verilen Dilekçeler Hakkında Başbakanlık Genelgesi
16. 2018/13 Sıra No.lu Cumhurbaşkanlığı Genelgesi
17. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
18. 2863 sayılı Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu
19. 3071 sayılı Kanun
20. 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu
21. 4536 sayılı Denizlerde ve Yurt Yüzeyinde Görülen Patlayıcı Madde ve Şüpheli Cisimlere Uygulanacak Esaslara İlişkin Kanun
22. 492 sayılı Harçlar Kanunu
23. 4982 sayılı Kanun
24. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
25. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun'unun
26. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanun'unun
27. 6183 sayılı Kanun
28. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
29. A.A. Pallis, "The End of the Greco-Turkish Feud", Contemporary Review, S 138, 1930.
30. AK, Bülent, "Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı", Vergi Dünyası, Yıl 12, Sayı:200, Nisan 1998.
31. AKBAY, Mehmet Vergi _ncelemeleri ve Vergi Denetimi", 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Subat 1990.

32. AKÇAY, Ersin/ BAŞCIL AKÇAY, Tuğba, Türkiye-Amerika Vergi İhbar ve İhbar İkramesi Genel Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 227.
33. AKKOÇ, F. (2010) Kayıt Dışı Ekonominin Algılanması ve Önleme Çabaları Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi, Aydın İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Aydın.
34. AKTAN, C.C. (2006), Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vijdani Red Davranışı: Whistleblowing, Mercek Dergisi, 1-13.
35. AKTAN, H. Basri, "İşletmelerde Mali Denetim", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 149, Ocak 1994.
36. ALAYBEK, Ali, "Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza", Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No:1959-98, Damga Matbaası, 1959.
37. ALTUĞ, O. (1999) Kayıt Dışı Ekonomi, Türkmen kitabevi: Ankara.
38. ARABACI, Mehmet, "İngiltere'de Vergi Denetimi", Maliye Dergisi, Sayı:91, Eylül-Ekim 1988.
39. ARMAĞAN, Servet Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası, İstanbul: 1972.
40. AYDEMİR, Şinasi, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1995.
41. AYDINOĞLU, İ.Hakkı, "Akçalı Denetim(Bizde ve Dünyada)", Maliye Enstitüsü Konferansları 1965, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No:199-181/23, Ankara 1966, s.162, AKDOĞAN.
42. BASAK, R. (1998) "50 Soruda Kara Para ve Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesi", Türkiye Bankalar Birliği
43. BECEREN, Mehmet Gizlenmiş Vergileri Haber Verme İkramesi, Vergi Dünyası, Nisan 1999.
44. BİLGİÇ, Bestami S., Atatürk Döneminde Türkiye Yunanistan İlişkileri, 1923-1938 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/675356>.
45. BOUVILLE, M. (2008). Whistle-Blowing and Morality. Journal of Business Ethics, 81(3), 579-585.
46. BUDAK, T. (2009), Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52, 41-62.
47. BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.
48. BUYRUKLUOĞLU, S. ve Erasa, İ. (2012), Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, Vergi Dünyası, 375,116-127.
49. CAN, İsmail, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", Maliye Dergisi, Maliye Tetkik Kurulu, Sayı:53, Eylül-Ekim 1981.
50. ÇAĞLAYAN, Toper, "ABD'nde Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde ve Vergi

- İncelemesine Alınacakların Seçiminde Bilgisayar Kullanımı, Vergi İncelemesine Alınma Süreci ve Vergi İncelemesi Sonuçları”, Maliye Dergisi, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Sayı:75, Mayıs-Haziran 1985.
51. ÇAVUŞ, A. (2006) Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
 52. DİBBLE, J.L., Levine T.R. ve Park H.S. (2011), The Unidimensional Relationship Closeness Scale (URCS): Reliability and Validity Evidence
 53. DLA Piper’s Employment Group. (2013). *WHISTLEBLOWING An employer’s guide to global compliance*.
 54. DOĞAN, Can/KAPUSUZUOĞLU, Tuncay, “Çesitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:283, Mart 2005
 55. ENGİN, Ahmet Sezer, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bölümü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 1997.
 56. ERDEM, Burhan, Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 223/154, Eskişehir 1981.
 57. FIRAT, Melek, “Yunanistan’la İlişkiler” içinde Baskın Oran (ed.), Türk Dış Politikası Kurtuluş Savaşından Bugüne Olgular, Belgeler, Yorumlar, İletişim Yayınları, İstanbul, 2001, s.338-339; M. Murat Hatipoğlu, Yakın Tarihte Türkiye ve Yunanistan 1923-1954, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.
 58. Gelir İdaresi Başkanlığı İdari Faaliyet Raporu
 59. GINALI, A. (2010), Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramesinin Usul ve Esasları, Mali Çözüm, 143- 54.
 60. GİVATİ, Y. (2018), Of Snitches and Riches: Optimal IRS and SEC Whistleblower Rewards, Harvard Journal on Legislation, 55, 105-142.
 61. Greek Refugee Settlement, Publications of the League of Nations, 1926, s. 33-34.
 62. GÜNEŞ, Yılmaz, “Vergi, Resim, Harç” Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında “Resmin” Günümüzdeki Varlık Sorunu, Dinçer, B. (2007) Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
 63. GÜREDİN, Ersin, Denetim, İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:57, İstanbul 1988.
 64. H. V. WISEMAN, “Magna Carta Efsanesi”, Münci KAPANİ (çev.), Ankara: AÜHF 40. Yıl Armağanı,
 65. <http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr>

66. <https://dergipark.org.tr>
67. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/675356>, Bestami S. BİLGİÇ, Atatürk Döneminde Türkiye Yunanistan İlişkileri, 1923-1938
68. IRS Whistleblower Program Fiscal Year 2017 Annual Report to the Congress
69. KAHRİMAN Hamza, Vergi Kayıp Kaçağını Azaltmada Bilgi Uçurma (Whistleblowing), www.academia.com, Mayıs 2016
70. KANDAŞ, Bahri, "Federal Almanya'da vergi Kanunlarının Tatbikatında Cari Olan Kontrol İşlemleri, İstanbul 1965.
71. Kemal Arı, Büyük Mübadele: Türkiye'ye Zorunlu Göç 1923-1925, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 2003, s.73.
72. KENGER, Erdal, "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu", Subat 2001, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.html.
73. KILIÇDAROĞLU, Kemal, "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", http://www.tbmm.info/modules.php?name=article&lang=tr&uid=kemalkilicdaroglu&start=70&list=10&file=index_detay&idMArticle.
74. KOBAN, Emine, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi Sorunu Ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt: 16 Sayı:3, Ekim 1998.
75. LADAS, Stephen P., The Exchange of Minorities, The Macmillan Company, New York, 1932, s. 423 ve 443.
76. Mübadeleli Ahali Hakkında Lozan Muahednamesile Atina İtilâfnamesinin Tatbikatından Mütevellit Mesailin Halli İçin Yunanistanla İmza Edilen Mukavelenamenin Tasdikini Mutazammın Kanun
77. NARA-DS. 767.68115/143, 15 Ekim 1930; Psomiades, Greek-Turkish Relations 1923-1930, s. 176.
78. NARA-DS. 767.68115/143, 15 October 1930.
79. National Archives Research Administration Department of State (NARA - DS) 767. 68115/143, 15 Ekim 1930; Arı, a.g.e., s. 73; A. A. Pallis, "Exchange of Populations in the Balkans", The Nineteenth Century and After, Mart 1925.
80. NEAR, J. P., & MİCELİ, M. P. (1985). Organizational Dissidence: The Case of WhistleBlowing Journal of Business Ethics.
81. OECD. (2012, July). *Whistleblower protection: encouraging reporting*.
82. OKUDAN, Bülent, Veraset ve İhtikal Vergisine Mukabil Alınacak Teminat, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1991.
83. ÖZER, Mevlüt, Denetim-1, 1.Baskı, Ankara 1997.
84. RAPP, G.C. (2007), Beyond Protection: Invigorating Incentives for Sarbanes-Oxley Corporate and Securities Fraud Whistleblowers, Boston University
85. SANDALCI, İ./YILDIZ, F. Vergi İhbar Kararını Etkileyen Faktörlerin Belirlen-

- mesine Yönelik TR 33 Bölgesinde Bir Araştırma, Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2019; 176:356-380
86. SAYIN, Mahmut, "Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:95, Ağustos 1996.
87. Skinnerdan Dışişleri Bakanına, Atina, 20 Haziran 1930, NARA-DS. 767.68115/136.
88. Survey of International Affairs 1925.
89. SÜRAL, Arıcan, "Fransa'da Katma Değer Vergisi'nin Kontrolü", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:92, Yıl 1990.
90. ŞENYÜZ, D. (2014), Vergi İhbar İkramesi ve Hesabında Fer'i Alacakların Durumu, Akademik Yaşamının 55. Yılı Onuruna Rona Aybay'a Armağan
91. TAŞ, F. (2017), Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramesi: Sorunlar ve Çözümler, Maliye Dergisi, 172, 177-188.
92. TAYTAK, M. (2010), İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. Maliye Dergisi, 158, 496-512.
93. TEMİZ, Dilek, Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi 1960-2006 Dönemi, http://debis.deu.edu.tr/userweb//iibf_kongre/dosyalar/temiz.pdf
94. TEZİÇ, Erdoğan, Anayasa Hukuku, İstanbul: Beta Yayınları, 2005.
95. THEODOROPoulos, Vyron, Oi Tourkoi kai Emeis, Athina, Fytraki, 1988.
96. TUNÇ, Ömer, "ABD'nde Vergi İncelemesi", Maliye Yazıları, Sayı:17-18, Mart-Haziran 1989.
97. Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul 1995.
98. "Türkiye'de Vergi Denetimi Anlayış ve Uygulamalarının Gelişimi", Yazar ismi belirtilmemiş, <http://www.huk.gov.tr/turkce/kurul/tarihce.htm>.
99. TÜRKAY, İmdat, Vergi İhbarı ve İhbar İkramesinin Ödenmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 200.
100. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
101. UĞUR, Hüsamettin, Suçların İhbarı ve İhbarcılarının Korunması, <http://tbb-dergisi.barobirlik.org.tr/m2013-108-1318>. Erişim tarihi: 14.01.2020
102. Uluslararası Teftiş Standartları ve Ülke Uygulamaları
103. ÜNVER, M.K. (2005), Vergi İhbar Dilekçelerinde Aranılan Şartlar, Yaklaşım Dergisi, 147.
104. Venizelos'tan İsmet'e, 30 Ağustos 1928, Benaki Museum Archives of Eleftherios Venizelos (BMAEV) 173/50.
105. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu
106. WEBBER, S. ve Nozemack, K. (2012), Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds, Accounting Faculty

107. WESSELINK, T. (2010), The IRS Whistleblower Program-Francesco Flaviano Bounty Hunting for Tax in the United States (With Reflections on the Use of Tax Informants in the Netherlands), Master Thesis, Universiteit Van Amsterdam.
108. www.danistay.gov.tr
109. www.resmigazete.gov.tr
110. www.tbmm.gov.tr
111. YAŞIN, M., Türk-Amerikan Vergi İhbar ve İkramesi Kurumlarının Karşılaştırılması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı 421, Eylül 2016.

EKLER LİSTESİ:

1. 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun
2. 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun
3. 1990/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi
4. 1992/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi
5. 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi
6. 2004/12 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi
7. 2009/1 Vergi İhbarları İç Genelgesi
8. 2010/1 Vergi İhbarları İç Genelgesi
9. 2016/21 Sıra No.lu Başbakanlık Genelgesi
10. 2018/13 Sıra No.lu Cumhurbaşkanlığı Genelgesi
11. 11.07.1974 Tarih ve 794 sayılı Genel Yazı
12. 01.12.1987 tarih ve 77486 sayılı Genel Yazı
13. 11.03.1992 tarih ve 20334 sayılı Genel Yazı
14. İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesi
15. IRS Form 211 Örneği

EK-1

1211

**MENKUL VE GAYRİMENKUL EMVAL İLE BUNLARIN
İNTİFA HAKLARININ VE DAİMİ VERGİLERİN
MEKTUMLARINI HABER VERENLERE VERİLECEK
İKRAMİYE HAKKINDA KANUN**

Kanun Numarası : 1905
Kabul Tarihi : 26/12/1931
Yayımlandığı R.Gazete : Tarih : 31/12/1931 Sayı : 1990
Yayımlandığı Düstur : Tertip : 3 Cilt : 13 Sayfa : 40

Madde 1 – Umumi veya hususi kanunlar ve muahedeler ahkâmına göre Devlete ait veya Hazine emrine mevdu olması lâzımgeldiği halde Hükümetin kayda müstenit ittılai haricinde kalmış olan bilûmun menkul ve gayrimenkul emval veya bu nevi emvalin intifa hakları ile senede merbut veya ipotekli ve ipoteksiz alacakları ve her nevi mevduat ve emanet ile esham ve tahvilatı ve sigorta matluplarını ihbar edenlere ihbar edilen emvalin veya intifa hakkının Hazineye aidiyeti tahakkuk ettikten sonra bu emvalin kıymetleri veya iki senelik intifa baliğleri üzerinden aşağıdaki nispetlere göre ikramiye verilir:

	Menkullerde	Gayrimenkullerde
	yüzde 30	yüzde 20
5 000 liraya kadar	" 25	" 15
25 000 liraya kadar, 5000 liradan yukarı olan kısım için	" 15	" 12
50 000 liraya kadar, 25000 liradan yukarı olan kısım için	" 10	" 10
100 000 liraya kadar, 50000 liradan yukarı olan kısım için	" 7,5	" 7,5
100 000 liradan yukarı olan kısım için	" 7,5	" 7,5

Mühim ihbarlarda Cumhurbaşkanı kararıyle bu nispetler icaba göre tezyit edilebilir. ⁽¹⁾

Madde 2 – İhbar, Devlet memurları tarafından vakı olduğu takdirde ihbar edenlere birinci maddenin şeraiti dahilinde ve bu maddedeki nispetlerin yarısı miktarında ikramiye verilir.

Ancak birinci maddedeki emvalin ve intifa haklarının tahrir ve tahakkuku ile vazifedar olan memurlarla bu memurları sevk ve idare eden amirlere ihbar mukabili olarak ikramiye verilir.

Madde 3 – Bu kanunun neşri tarihinden evvel vakı olupta taallük eylediği menkul ve gayrimenkul emval ile intifa haklarının Hazineye aidiyetinin tahakkuk muamelesi henüz hitam bulmamış olan ihbarların muhbirlerine dahi bu kanunun hükümlerine göre ikramiye verilir.

Madde 4 – Verilecek ikramiyelerin hesabında menkullerin ve intifa haklarının o tarihteki miktar ve rayiç kıymetleri, gayrimenkullerin arazi ve bina vergileri kanunlarına göre tayin olunacak kıymetleri, esastır.

(1) 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 10 uncu maddesiyle, bu fıkrada yer alan "İcra Vekilleri Heyeti" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

1212-1240

Madde 5 – Asariatika ve defineler hakkındaki hususi hükümler mer'idir.

Madde 6 – Bina, arazi ve arsalarından 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	" 30
15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için	" 20
15 000 liradan yukarı olan kısım için	" 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 mektupların muhbirlerine dahi işbu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir.

Bilümun malmemurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilmez.

Madde 7 – Bu kanunun birinci ve altıncı maddelerinde yazılı mektupları zahire çıkarmakta emsali meyanında fevkalade hizmeti görülen varidat tahakkuk ve tetkik memurları bulundukları mahallin en büyük malmemurunun talebi ve Maliye Vekaletinin takdir ve tensibi ile misil zamları fazlalarından iki maaş balığıne kadar nakten taltif olunabilirler.

Madde 8 – Bu kanun neşri tarihinden muteberdir.

Madde 9 – Bu kanunun icrasına Maliye Vekili memurdur.

**1905 SAYILI KANUNA EK VE DEĞİŞİKLİK GETİREN MEVZUATIN VEYA
ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARININ
YÜRÜRLÜĞE GİRİŞ TARİHLERİNİ GÖSTERİR LİSTE**

Değiştiren Kanunun/KHK'nin veya İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararının Numarası	1905 sayılı Kanunun değişen veya iptal edilen maddeleri	Yürürlüğe Giriş Tarihi
KHK/700	1	24/6/2018 tarihinde birlikte yapılan Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda Cumhurbaşkanının andiçerek göreve başladığı tarihte (9/7/2018)

EK-2

DİLEKÇE HAKKININ KULLANILMASINA DAİR KANUN

Kanun Numarası : 3071
Kabul Tarihi : 1/11/1984
Yayımlandığı R.Gazete : Tarih : 10/11/1984 Sayı : 18571
Yayımlandığı Düstur : Tertip : 5 Cilt : 24 Sayfa : 64

*Amaç:***Madde 1 – (Değişik: 2/1/2003-4778/23 md.)**

Bu Kanunun amacı, Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektir.

*Kapsam:***Madde 2 – (Değişik: 2/1/2003-4778/24 md.)**

Bu Kanun, Türk vatandaşları ve Türkiye’de ikamet eden yabancılar tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi ile idarî makamlara yapılan dilek ve şikâyetler hakkındaki başvuruları kapsar.

Dilekçe hakkı:

Madde 3 – Türk vatandaşları kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma hakkına sahiptirler.

(Ek: 2/1/2003-4778/25 md.)Türkiye’de ikamet eden yabancılar karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla bu haktan yararlanabilirler.

*Dilekçede bulunması zorunlu şartlar:***Madde 4 – (Değişik: 2/1/2003-4778/26 md.)**

Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekir.

Gönderilen makamda hata:

Madde 5 – Dilekçe, konusuyla ilgili olmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderilir ve ayrıca dilekçe sahibine de bilgi verilir.

İncelenemeyecek dilekçeler:

Madde 6 – Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerden;

- a) Belli bir konuyu ihtiva etmeyenler,
 - b) Yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanlar,
 - c) 4 üncü maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanlar,
- İncelenemezler.

*Dilekçenin incelenmesi ve sonucunun bildirilmesi:***Madde 7 – (Değişik: 2/1/2003-4778/27 md.)**

Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileri ve kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri konusunda yetkili makamlara yaptıkları başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verilir. İşlem safahatının duyurulması halinde alınan sonuç ayrıca bildirilir.

Türkiye Büyük Millet Meclisine yapılan başvuruların incelenmesi:

Madde 8 – (Değişik: 2/1/2003-4778/28 md.)

Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilen dilekçelerin, Dilekçe Komisyonunda incelenmesi ve karara bağlanması altmış gün içinde sonuçlandırılır. İlgili kamu kurum veya kuruluşları Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonunca gönderilen dilekçeleri otuz gün içinde cevaplandırır. İnceleme ve karara bağlamanın esas ve usulleri Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde gösterilir.

(Ek fıkra: 1/12/2011-6253/41 md.) Dilekçe Komisyonu, görevleri ile ilgili olarak, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile özel kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi almak, ilgilileri çağırıp bilgi almak, idari denetimin yapılmasını istemek, bilirkişi görevlendirmek ve yerinde inceleme yapmak yetkisine sahiptir. Bu yetkinin kullanılması durumunda kamu kurum ve kuruluşları ile kamu personeli, talep edilen bilgi ve belgeyi vermek, idari denetimi yapmak ve yerinde inceleme için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

Kaldırılan hüküm:

Madde 9 – 26 Aralık 1962 tarih ve 140 sayılı Türk Vatandaşlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine Dilekçe ile Başvurmaları ve Dilekçelerin İncelenmesi ile Karara Bağlanmasıyla Düzenlenmesine Dair Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

Geçici Madde 1 – (3071 sayılı Kanunun kendi numarasız geçici maddesi olup teselsül için numaralandırılmıştır.)

Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde gerekli değişiklikler yapıncaya kadar, 140 sayılı Türk Vatandaşlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine Dilekçe ile Başvurmaları ve Dilekçelerin İncelenmesi ile Karara Bağlanmasıyla Düzenlenmesine Dair Kanunun Dilekçe Komisyonunun çalışma esas ve usullerine ilişkin hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.

Yürürlük:

Madde 10 – Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme:

Madde 11 – Bu Kanun hükümlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı ile Bakanlar Kurulu yürütür.

**3071 SAYILI KANUNA EK VE DEĞİŞİKLİK GETİREN MEVZUATIN
YÜRÜRLÜĞE GİRİŞ TARİHİNİ GÖSTERİR LİSTE**

Değiştiren Yürürlüğe No.	Kanun 3071 sayılı Kanunun değişen maddeleri	giriş tarihi
4778	—	11/1/2003
6253	8	18/12/2011

EK-3

T.C.
MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

GEL : 2322711-14

ANKARA

KONU:

22.11.90*112906

İHBARLAR ŞUBESİ
İÇ GENELGEŞİ SIRA NO:1990/1

..... VALİLİĞİNE
(Defterdarlık:: Gelir Müdürlüğü)

Bilindiği Üzere, Türk Vatandaşlarının kendileriyle veya Kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi ve yetkili Makamlara yazı ile başvurma haklarını ne şekilde kullanacakları 10.11.1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ile düzenlenmiştir. Ayrıca bu konuda belirtilen Kanuna paralel olarak Başbakanlık tarafından çıkarılan 1982/112 sayılı Genelge de 21.12.1982 tarihinden beri yürürlükte bulunmaktadır.

Ancak, vergi kayıp ve kaçığı veya Gelir İdaresi hizmetleriyle ilgili konularda Bakanlığımıza intikal ettirilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçeleri uygulamada aşağıdaki şekilde işleme tabi tutulacaktır.

- 1- İhbar, şikayet veya müracaat dilekçeleri, gönderilen Makam tarafından incelenerek, sür'atle gereği yapılacaktır.
- 2- Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığınca doğrudan veya Başbakanlık kanalıyla Bakanlığımıza intikal ettirilen vatandaşlarımızın ihbar, şikayet ve müracaatları sür'atle incelemeye tabi tutulacak ve gereği yapılacaktır.
- 3- İntikal ettirilen konu hakkında cevap istenmiş ise, yapılan işlem sonucundan intikal ettirilen Makama bilgi verilecektir.

Cevap istenmeden havale edilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçelerinin işlem sonuçları başvuru sahibine bildirilecek ve ayrıca gerek görülüyorsa intikal ettirilen Makama da bilgi verilecektir.

- 4- Adı, soyadı ve imzası ile iş veya kametgâh adresi bulunmayan veya yanlış isim ve adres bulunan ihbar veya şikâyet konusu dilekçeler işleme konulmayıp, saklıya alınacaktır.

Ancak, bu tarzda yapılan ihbar veya şikâyet konusu dilekçelere, inandırıcı mahiyette, olayla ilgili yeterli bilgi ve belgeler eklenmiş ise işlem yapıp yapmama konusu, bu dilekçelerin gönderildiği Makamın takdirinde olacaktır.

5- Yazılı ihbar ve şikâyeti doğrudan veya üst Makamların havalesi ile alan Makamlar;

a) Öncelikle muhbir veya şikâyetçinin hüviyetini ve dilekçe verip vermediğini, Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer aracılığıyla tespit ettireceklerdir,

b) Muhbir veya şikâyetçilerin isimleri kesinlikle gizli tutulacak, hiçbir şekilde açıklanmayacaktır.

c) Yapılan inceleme sonucundan dilekçedeki adresin yanlış yazıldığı ve/veya ihbar ve şikâyetin hayali isimle yapıldığı anlaşıldığı takdirde dilekçe incelemeye konu edilmeyecektir,

d) Gerçek, dışı ihbar ve şikâyetle bulundukları tespit edilenler hakkında, resmi Makamları asılsız ihbarla meşgul ve yanlış yola sevketmeleri dolayısıyla yasal işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtilen Başbakanlık Genelgesi de dikkate alınarak 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun 6. maddesinde belirtilen, belli bir konuyu ihtiva etmeyen, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan veya yine aynı Kanunun 4. maddesine göre adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresi bulunmayan veya bu şartlardan herhangi birini taşımayan ihbar ve şikâyet dilekçeleri denetim elemanlarının denetim gücünün boş yere harcanmasını ve İdari Makamların gereksiz yere meşgul edilmelerini önlemek bakımından inceleme konusu yapılmadan saklıya alınacaktır.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını önemle rica ederim.

Altan TUFAN
GELİRLER GENEL MÜDÜRÜ

EK-4

T.C.
MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

GEL : 2322711-14

ANKARA

KONU :

İHBARLAR ŞUBESİ
İÇ GENELGESİ
SIRA NO: 1992/1

.....VALİLİĞİNE
(Defterdarlık: Gelir Müdürlüğü)

Vergi kayıp ve kaçığı ile ilgili olarak vatandaşlar tarafından Bakanlığımıza intikal ettirilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçelerinin uygulamada ne şekilde işleme tabi tutulacağı 22.11.1990 tarih ve 1990/1 Sıra No'lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesinde belirlenmiştir.

Sözkonusu iç Genelgeye rağmen, Bazı Defterdarlık Vergi Kontrol Memurlarının;

- a)İhbarlı incelemelere gereken önemi vermedikleri,
 - b)Bu tür dilekçeleri öncelikle değerlendirmedikleri ve beklettikleri, incelemeleri zamanı nedeniyle ancak yılın son aylarında yaptıkları,
 - c)Dilekçe sahipleriyle irtibat kurarak ifade tutanaklarını düzenlemedikleri,
 - d)İncelemeleri kısa sürede tamamlamadıkları,
- tespit edilmiştir.

Ayrıca düzenlenen vergi inceleme raporlarının bazı Defterdarlıklarca Bakanlığımıza zamanında gönderilmediği müşahade edilmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere ihbar, şikayet veya müracaat dilekçesi veren vatandaşlara Bakanlığımızca "dilekçelerinin işleme konulduğu ve yapılan inceleme sonucundan ayrıca bilgi verileceği" ön bilgi olarak bildirilmekte, inceleme tamamlandığında da inceleme sonucu kendilerine ayrıca bildirilmektedir.

Ancak, bir kısım ihbarlı incelemelerin bazı Defterdarlık Vergi Kontrol Memurlarınca geç yapılması nedeniyle dilekçe sahiplerine kısa sürede gereken cevaplar verilememekte, dolayısıyla ihbar, şikayet ve müracaat dilekçesi veren vatandaşlarımız tarafından aynı konuda defalarca dilekçeler gönderilerek Bakanlığımız gereksiz yere meşgul edilmektedir.

Bu nedenle, yukarıda sözü edilen İç Genelgemizde belirtilen usul ve esaslar dâhilinde ihbar, şikayet ve müracaat dilekçelerinin Defterdarlık Vergi Kontrol Memurları tarafından öncelikle ve sür'atle incelenmesi, ve inceleme sonucunda yapılan işlemlerin de Defterdarlıklarca bekletilmeden Bakanlığımıza bildirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini önemle rica ederim.

BAKAN ADINA

Altan TUFAN
Gelirler Genel Müdürü

EK-5

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

SAYI :B.07.0.GEL.1.15/1503
KONU :

20.01.00 • 02264

VERGİ İHBARLARI İÇ GENELGESİ
SIRA NO : 2000/1

..... VALİLİĞİNE
(Defterdarlık : Gelir Müdürlüğü)

Vergi kayıp ve kaçağı ile ilgili olarak vatandaşlar tarafından Bakanlığımıza intikal ettirilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçelerinin uygulanmada ne şekilde işleme tabi tutulacağı ve bu konuda ne gibi işlemlerin yapılması gerektiği, 1990/1 ile 1992/1 Sıra Nolu İhbarlar Şubesi İç Genelgelerinde belirlenmiştir.

Söz konusu İç Genelgelere rağmen bu genelgelerdeki şartları taşımayan ihbar, şikayet veya müracaat dilekçelerinin işleme konulduğu Bakanlığımıza intikal eden olaylardan anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde söz konusu İç Genelgelerdeki düzenlemelere uyum gösterilmesi hususunun bir kez daha tekrarına ihtiyaç duyulmuştur.

Buna göre;

1- 3071 sayılı Dilekçe Hakkında Kullanılmasına Dair Kanunun 6.maddesinde belirtilen ve belli bir konuyu ihtiva etmeyen kişi, kurum veya olaylarla doğrudan bağlantı kurulmaksızın genel nitelikli ifadeler taşıyan yada yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan,

2- Aynı Kanunun 4.maddesine göre, düzenleyenlerle bağlantı kurulmasına yarayacak adı, soyadı, imzası, iş veya ikametgah adresi gibi bilgileri taşımayan,

3- Yukarıda açıklanan şartları taşımakla birlikte, inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi veya belge eklenmeyen,

İhbar ve şikayet dilekçeleri, denetim elemanlarının denetim gücünün boş yere harcanmasını ve idari makamların gereksiz yere meşgul edilmelerini önlemek bakımından inceleme konusu yapılmadan saklıya alınacaktır.

Ancak bu şekilde saklıya alınan ihbar ve şikayet dilekçeleriyle aynı konuda başka dilekçelerin de gelmesi halinde, yapılacak bir ön araştırma sonrasında, incelemeye gerek duyulması halinde bu tür dilekçeler de inceleme konusu yapılabilir.

Vergi daireleri veya Defterdarlıklara gönderilen ihbar ve şikayetlerle ilgili olarak yapılacak vergi inceleme taleplerine, mükelleflerin durumuna ilişkin bilgilerle, yoklama tutanakları veya varsa diğer tesbitler eklenecek, mahallinde yapılması gereken işlemler tamamlanmaksızın bu dilekçeler inceleme birimiyle ilgili birimlere intikal ettirilmeyecektir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını önemle rica ederim.


Ertuğrul İONCER
Bakan a.
Genel Müdür Yardımcısı

EK-6

24 Ocak 2004 Tarihli Resmi Gazete
Sayı: 25356
T.C.
BAŞBAKANLIK
Personel ve Prensipier Genel Müdürlüğü

Sayı : B.02.0.PPG.0.12-320-1327 23 OCAK 2004

Konu : Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması

GENELGE
2004/12

Bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereğidir. İdare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılması hukuk devletinin en temel niteliğidir.

Hükümetimiz, devlet ile toplum arasındaki bağların daha güçlü hale getirilmesini ve halkın talep ve beklentilerine azami düzeyde cevap verilmesini esas alan bir politika benimsemiştir. Acil Eylem Planı'nda da yer alan, "Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde vatandaş odaklı yaklaşımların benimseneceği" ilkesi, bu politikamızın temelini oluşturmaktadır.

Bu çerçevede, 3.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Kanunla, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40'ıncı maddesine eklenen ikinci fıkrayla, Devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu, keza "Dilekçe hakkı" başlıklı 74'üncü maddesinde yapılan değişiklikle de, dilekçe sahiplerine başvuru sonuçlarının yazılı olarak bildirilmesi hükme bağlanmıştır.

Anayasamızda yapılan bu değişikliklere uygulama kabiliyeti kazandırmak üzere, 01.11.1984 tarihli ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun 02.01.2003 tarihli ve 4778 sayılı Kanunla değiştirilen 7'nci maddesinde, yapılmakta olan işlemin safahatı veya sonucu hakkında, yetkili makamlarca dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verileceği ve sonucun ayrıca bildirileceği hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, 24.4.2004 tarihinde yürürlüğe girecek olan 9.10.2003 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile de kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir. Her iki düzenleme de, Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programda yer alan insan hakları alanında yasal ve idarî düzenlemelerin yapılması ve uygulamaların iyileştirilmesi taahhütleri açısından büyük önem ve öncelik taşımaktadır.

Ancak, söz konusu Anayasa ve Kanun hükümlerinin uygulanmasında gerekli hassasiyetin gösterilmediği, dilekçeyle yapılan başvurulara idarî makamlar tarafından bazen cevap verilmediği veya yasal süresinden sonra cevap verildiği, dolayısıyla dilekçe hakkının etkin şekilde kullanımının gerçekleşmediği yolunda şikayetler bulunmaktadır.

Bu bağlamda, bilgi edinme hakkı ile dilekçe hakkının mevzuatımızda yer alan esas ve usullere uygun olarak etkin kullanılmasını teminen, bakanlıkların merkez ve taşra teşkilatları, valilik, kaymakamlık ve mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşları, hizmet alanlarında aşağıda yazılı kurallara uymakla yükümlüdürler.

1- Dilekçe hakkı, sorulara cevap almak suretiyle bilgi edinmeyi, şikayette bulunmak suretiyle denetlemeyi, dilek ve öneride bulunmak suretiyle de demokratik katılımı sağlayan siyasal haklardır. Bu itibarla,

a) Türk vatandaşları ile Türkiye’de ikamet eden yabancılar (karşılıklılık esası gözetilmek ve dilekçelerinin Türkçe yazılması kaydıyla) kendileri veya kamuyla ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ve yetkili idarî makamlara yazı ile başvurma hakkına sahiptirler. Dilekçe hakkının kullanımı çerçevesinde idareye yapılan her türlü başvuru aşağıda belirtilen usule uygun olarak cevaplandırılacaktır:

- Bireylerin ve tüzel kişilerin başvuru dilekçelerini alan idari makamlar, dilekçelerin alındığı tarih, kayıt numarası ve konusunu gösteren alındı belgesini düzenleyip, bu alındı belgelerini, herhangi bir ücret talep etmeden, başvuru sahiplerine vereceklerdir.

- Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır.

Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir.

- Başka bir idari makamın görev alanında kalan başvurular, ilgili idarî makama iletilecek ve başvuru sahibine de bilgi verilecektir.

- Bireylerin ve tüzel kişilerin, kendileriyle veya kamuyla ilgili, dilekçeyle usulüne uygun bir şekilde yaptıkları başvuruların idarece geciktirilmeksizin en kısa sürede cevaplandırılması yasal bir zorunluluktur. Yetkili idarî makam tarafından, bu şekilde yapılan başvurularla ilgili olarak, yapılmakta olan işlemin safahatı veya sonucu hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içerisinde gerekçeli olarak cevap verilecektir. İşlem devam ediyorsa, sonucu hakkında ayrıca bilgi verilecektir.

- Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne gönderilen dilekçelerin dilekçe komisyonu ile İnsan Hakları İnceleme Komisyonu’nda incelenerek 60 gün içinde karara bağlanacağı göz önüne alınarak, TBMM Dilekçe Komisyonu tarafından gönderilen dilekçelerin de ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca en geç otuz gün içerisinde cevaplandırılmasına dikkat edilecektir.

b) Mevcut idari işlemlerden idari başvuru yolu açık bulunanların değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasıyla ilgili başvurular üzerine, İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) ilgili idari makama başvuru ve cevap süresini düzenleyen 11'inci maddesi hükmü dikkate alınarak aşağıdaki işlemler yapılacaktır.

- Başvuru dilekçesi, idari işlemleri değiştirmeye, kaldırmaya veya geri almaya yetkili olan idari makama en kısa sürede ulaştırılacaktır.

- Yetkili idari makam, başvuru dilekçesinin idareye verilmesini müteakip en kısa sürede gerekli inceleme ve araştırmayı yapmak suretiyle işlemin yerindeliği yanında bütün unsurları bakımından hukukiliğini de değerlendirerek cevap verecektir.

- İdari işlemin değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasının mümkün olmaması halinde, başvuru sahibine verilecek cevapta, bu idari işleme karşı başvurulabilecek kanun yolları ile başvuru süreleri de gösterilecektir.

2- Bilgi edinme hakkının kullanılmasına ilişkin esas ve usuller, 24.4.2004 tarihinde yürürlüğe girecek olan 4982 sayılı "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu"nda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu itibarla,

a) Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, faaliyetlerine ilişkin mezkur Kanun kapsamında bulunan bilgi başvurularını süratli bir şekilde sonuçlandırarak Kanunda belirtilen istisnalar dışında her türlü bilgi ve belgeyi başvuru sahiplerine vereceklerdir.

b) Kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine, istenilen bilgi ve belgeye erişimi on beş iş günü içinde sağlayacaklardır. İstenilen bilgi ve belgenin; başvuru kurum ve kuruluş içindeki başka bir birimden sağlanması, başka bir kurum veya kuruluşun görüşünün alınmasını gerektirmesi ya da başvuru içeriğinin birden fazla kurum ve kuruluşu ilgilendirmesi hallerinde bilgi ve belgeye erişim otuz iş günü içinde sağlanır. Ancak bu sürenin uzaması durumunda, gerekçe başvuru sahibine yazılı olarak on beş iş günlük sürenin bitiminden önce bildirilecektir.

c) Kişinin çalışma hayatını ve mesleki onurunu etkileyecek olanlar hariç, yargı denetimi dışında kalan idarî işlemler, devlet sırları, ülkenin ekonomik çıkarlarına, istihbarata, idarî veya adli soruşturmaya, özel hayata dair bilgiler, haberleşmenin gizliliğini ihlal edecek bilgi ve belgeler, ticari sırlar ile Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamındaki hususlar bilgi edinme hakkının istisnasını oluşturur. Keza, tavsiye ve mütalaa talepleri ile yayımlanmış veya kamuya açıklanmış bilgi veya belgeler de bilgi edinme başvurularına konu edilmeyecektir.

d) Bilgi Edinme Hakkı Kanununun uygulanmasında ihmali, kusuru veya kastı bulunan memurlar ile diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri fiillerle ilgili olarak, genel hükümler çerçevesinde ceza kovuşturmasını gerektiren haller saklı kalmak kaydıyla, tabi oldukları mevzuatta yer alan disiplin cezaları uygulanacaktır.

Ayrıca; dilek ve şikayetlerini, kamu kurum ve kuruluşlarına gelerek sözlü olarak ileten başvuru sahipleri, hoşgörü ve güler yüzle karşılanarak kendilerine yardımcı olunacaktır. Başvuru sahiplerinin talepleri anında incelenerek, sorunlarının mümkün olduğu oranda mahallinde çözümlenmesine özen gösterilecektir.

Bu çerçevede, konuya ilişkin Anayasal ve yasal kurallar ile yukarıda belirtilen usul ve esaslar hakkında tüm personel bilgilendirilecek, personele yönelik eğitim programlarında konuya ayrıntılı olarak yer verilmesi sağlanacak, bilgi edinme ve dilekçe haklarının kullanımı kapsamındaki başvurulara ilişkin uygulamalar mevzuat dahilinde denetlenecek ve denetimler sonucu belirtilen kurallara uymadıkları saptanan kamu görevlileri hakkında genel hükümlere göre disiplin ve ceza işlemleri uygulanacaktır.

3071 sayılı “Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun”un uygulanması çerçevesinde yayınlanmış bulunan halkla ilişkiler konulu 22.1.1993 tarihli ve (1993/2) sayılı Genelgenin 2’nci maddesinde “iki ay” olarak belirtilen dilekçenin cevaplandırılmasına ilişkin süre, mevzuatta yapılan değişikliğe istinaden “30 gün” şeklinde değiştirilmiş, vatandaş başvuruları konulu 29.12.1994 tarihli ve 20369 sayılı yazı yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu itibarla; “Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun” ile “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu” hükümlerinin gerekleri, bütün kamu kurum ve kuruluşları tarafından yukarıda belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda yerine getirilecektir.

Bu genelge yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Recep Tayyip ERDOĞAN

Başbakan

EK-7

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

SAYI : B.07.1.GİB.0.07.15/1501
KONU :

VERGİ İHBARLARI İÇ GENELGESİ
SIRA NO: 2009/1

..... VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA

Bilindiği üzere, vergi kayıp ve kaçağı ile ilgili olarak vatandaşlar tarafından verilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçeleri 1990/1, 1992/1 ve 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi ile genel yazılarımız doğrultusunda işleme tabi tutulmaktadır.

Vatandaşlar tarafından doğrudan Başkanlığımıza veya Vergi Dairesi Başkanlıklarına/Defterdarlıklara verilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçeleri üzerine gerekli değerlendirmeler yapıldıktan sonra babsi geçen iç genelgelerimiz, genel yazılarımız ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun uyarınca gerekli şartları taşıyanlar incelemeye sevk edilmekte veya yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde değerlendirilmekte, şartları taşımayan ihbar dilekçeleri ise tıfz edilmektedir.

Öte yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından telefonla danışmanlık hizmeti vermek üzere kurulan Vergi İletişim Merkezi (444 0 189) mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini kolaylıkla yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla vergi mevzuatıyla ilgili sorularına yanıt vermektedir.

Gelir idaresine telefonla yapılacak ihbar ve şikayet başvurularının tüm yurt sathında kabulünü ve vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara yapılan müracaatların Gelir İdaresi Başkanlığınca izlenebilmesini amaçlayan düzenleme, Türkiye genelinden aranabilir bir telefon numarası tahsis ile tek bir bilgi işlem programı kullanılmasını öngörmektedir.

Böylece, vatandaşlar tarafından yapılan telefon yolu ile başvuruların gereğinin yapılması amacıyla süratle ilgili birimlere ulaştırılması, mümkün olan en kısa sürede cevap verilmesi, gecikme halinde ilgili birimlerin uyarılması, bütün bu işlemlerin bir otomasyon sistemi içinde tek elden yürütülmesi, istatistiksel raporlarının alınması ve merkezden denetlenebilmesi sağlanmış olacaktır.

Başkanlığımıza bağlı olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi (VİMER) 01.06.2009 tarihinden itibaren Ankara'da, .../.../2009 tarihinden itibaren ise tüm Türkiye genelinden telefonla yapılan ihbar ve şikayetleri tek merkezden kabul edecek olup, bu tarihten itibaren, mahallinde ALO 189 telefon hattından ihbar alınmayacaktır. (Ancak, vatandaşlar tarafından yazılı olarak Başkanlığımıza ve taşra teşkilatına ihbar, şikayet ve müracaatta bulunulması mümkün bulunmaktadır.) VİMER'de alınan ihbarlar aynı gün VEDOP ortamında ihbarın yapıldığı ilgili illere aktarılacaktır. VEDOP üzerinde bu konuya ilişkin gerekli program yapılmış ve uygulamaya geçmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda alınan ihbarların süratle değerlendirilerek gerekli işlemlerin yapılması ve muhbirin isminin gizliliği noktasında gerekli özenin gösterilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Mehmet KILCI
Bakan a.
Gelir İdaresi Başkanı

EK-8

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : B.07.1.GİB.0.07-15-010-06.101

Konu :

18.08.2010 • 72651

VERGİ İHBARLARI İÇ GENELGESİ
SIRA NO: 2010/1

....., VALİLİĞİNE
(Defterdarlık : Gelir Müdürlüğüne)

Bilindiği üzere, vergi kayıp ve kaçakçı ile ilgili olarak vatandaşlar tarafından verilen ihbar, şikayet veya müracaat dilekçeleri 1990/1, 1992/1 ve 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi ile genel yazılarımız doğrultusunda işleme tabi tutulmakta ve değerlendirilmektedir.

Vatandaşlar tarafından doğrudan Başkanlığımıza veya Vergi Dairesi Başkanlıklarına, Defterdarlıklara verilen ihbar, şikayet ve müracaat dilekçelerine veya ALO MALİYE 189 telefon hattına yapılan ihbar bildirimleri üzerine gerekli değerlendirmeler yapıldıktan sonra söz konusu iç genelgelerimiz, genel yazılarımız ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun uyarınca şartları taşıyanlar incelenmeye sevk edilmekte veya ihbar ve şikayetleri değerlendiren birimlerce vergi denetimlerinde değerlendirilmektedir. Şartları taşımayan dilekçe ve bildirimler ise işlem yapılmayarak hıfz edilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının mükellef odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde kurulan ve telefonla danışmanlık hizmeti veren Vergi İletişim Merkezi (VİMER-444 0 189), mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini kolaylıkla yerine getirebilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla vergi mevzuatıyla ilgili sorulara yanıt vermektedir.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığına bağlı olan Vergi İletişim Merkezi bu faaliyetlerin yanında 27/07/2009 tarihinden itibaren sadece Ankara için yapılan ihbarları telefonla almaya başlamıştır. Türkiye genelinden telefonla yapılan ihbarlar ise 01/09/2010 tarihinden itibaren kabul edilecektir. Telefonla yapılan ihbarların tek merkezden alınmasını sağlayacak bu uygulama sonucunda ALO MALİYE 189 hattından ihbar ve şikayet alınmayacaktır.

Vergi İletişim Merkezi tarafından alınan ve sisteme kaydedilen ihbarlar, ilgili oldukları illere VİNTRA sistemi aracılığıyla en geç iki işgünü içerisinde aktarılabilmektedir. İşlem yapılmak üzere mahalline aktarılan bu ihbarlar ivedilikle değerlendirilecektir. İşlemlerin süresinde yapılması ve isminin açıklanmasını istemeyen ihbar sahiplerinin isim gizliliğine ilişkin özenin azami surette gösterilmesi gerekmektedir. İller, aldığı ihbarların sonuçlarını Vergi İletişim Merkezine iletirken de VİNTRA sistemini kullanacaklardır. Birimlerin cevaplarını mümkün olan en kısa zamanda iletmeleri hususunda birim amirleri tarafından sonuçlar titizlikle takip

edilecektir. VEDOP üzerinde VDINTRA sisteminin kullanılmasına ilişkin yazılım çalışmalarını tamamlanmış olup uygulanmaya başlamıştır.

Sistemin uygulamaya geçmesiyle; vatandaşlar tarafından telefon yolu ile yapılan ihbarların süratle ilgili birimlere ulaştırılması, mümkün olan en kısa sürede cevap verilmesi, gecikme halinde ilgili birimlerin uyarılması, bütün bu işlemlerin bir otomasyon sistemi içinde tek elden yürütülmesi, istatistiksel raporların alınması, birim performanslarının ölçülmesi ve merkezden denetlenmesi sağlanmış olacaktır.

Buna göre, 01/09/2010 tarihinden itibaren tüm Türkiye genelinde hizmete girecek uygulama ile telefonla yapılan ihbarlar tek merkezden (VİMER-444 0 189) kabul edilecektir. Bu tarihten itibaren ALO MALİYE 189 telefon hattından ihbar alınmayacaktır.

Bilgi edinilmesi ve gereğini rica ederim.



Mehmet KILCI
Bakan a.
Gelir İdaresi Başkanı

EK-9

Başbakanlıktan:

Konu : İdarelere Verilen Dilekçeler Hakkında

GENELGE

2016/21

Demokratik katılımı sağlayan araçlardan dilekçe hakkı, başta Anayasamız ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun olmak üzere ilgili mevzuatta düzenlenmiştir. Mezkûr Kanunun 4 üncü maddesi uyarınca yetkili makamlara verilen dilekçelerde; dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekmektedir.

Terör örgütleri veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplarla mücadele, idarelere dilekçe verilmek suretiyle de desteklenmektedir.

Ancak bu kapsamda; söz konusu örgüt, yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu iddia edilen kişilere ilişkin olarak idarelere verilen dilekçelerden; sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresini ihtiva etmeyenler incelenmeyecektir.

Bilgilerinizi ve gereğini önemle rica ederim.

Binali YILDIRIM
Başbakan

EK-10



Cumhurbaşkanlığından:

GENELGE

2018/13

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde sorun çözen, çözüm üreten, sonuç ve vatandaş odaklı devlet anlayışı ile bürokrasinin azaltılması Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin öncelikli hedeflerindendir. Kamu hizmetlerinde hantallığa sebebiyet veren hususların ortadan kaldırılması, milletimize hizmetlerin süratli ve en iyi şekilde sunulması, devlet ve millet bütünleşmesini zedeleyen davranışlardan kaçınılması gerekmektedir.

Bu itibarla; kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan tüm başvurularda, talebin sonuçlandırılması başka bir idari makamın görev alanında kalsa dahi, başvurular anında incelenerek takip edilecek, talebin ilk başvuru yerinde neticelendirilmesine özen gösterilecek, başvuru sahibine yapılan işlemler hakkında gecikmeksizin nihai ve kesin bilgi verilecek, başvuruların süratli ve doğru sonuçlandırılması amacıyla gerekli tüm tedbirler alınacaktır.

Bilgilerini ve gereğini rica ederim.

11 Ekim 2018

Recep Tayyip ERDOĞAN
CUMHURBAŞKANI

EK-11

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

GEL: 2480532-1/794

11/7/1974

..... VALİLİĞİNE

Defterdarlık:

26.12.1931 tarihli ve 1905 sayılı Kanuna dayanılarak vergi kaçakçılığı olaylarını ihbar edenler ile kesinleşen ve tahsil edilen vergi ve ceza miktarı üzerinden muhbirlerle ödenecek ikramiyelerle ilgili olarak beliren tereddütlerin giderilmesi ve uygulamada birliğin sağlanması amacıyla yapılan çalışmalar sonunda Bakanlık Makamınca onaylanan aşağıdaki esaslara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

I. GENEL OLARAK İKRAMİYE ÖDENMESİNDE ARANACAK ŞARTLAR

Bilindiği üzere, 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarını ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun'un 6. maddesinde, bina, arazi ve arsalarından tahrir harici kalanlarla 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 üzerinden belirli nispetlerde ikramiye verilmesi hükmüne bağlanmış ve hesap edilecek ikramiye'nin üçte birinin verginin kat'ı suretle tahakkukunda, üçte ikisinin de verginin tahsili akabinde ödenmesi; ancak muhbirleri mevcut olup da tahakkuk muamelesi henüz intaç edilmemiş olan bu kabil mektumların muhbirlerine de madde hükmü uyarınca ikramiyeye verilmesi öngörülmüştür.

Bu durumda, 1905 sayılı Kanunun hükümlerine göre ikramiye ödenebilmesi, devamlılık arzeden vergilerden kaçırılanları veya mektum kalanları bir muhbirin haber vermesine bağlanmıştır. Bu nedenle muhbirde ve ihbar konusunda aranması gereken şartların saptanması gerekmektedir.

A - MUHBİRDE ARANACAK ŞARTLAR :

1. Muhbir kendini gizlememelidir. İhbarı yapan şahsın vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme sırasında lüzum görülürse inceleme elemanı ile temasa geçmesi ve gerekli bilgileri vermesi icabeder.

2.İsimsiz ihbarlarda vergi incelemesi bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İnceleme bittikten sonra isimsiz ihbar mektuplarına sahip çıkanlara 1905 sayılı Kanunun hükümlerine göre ikramiye ödenmesine imkan yoktur.

3- İhbarda bulunan, inceleme bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir. İnceleme başlamadan veya incelemenin herhangi bir safhasında, ihbarından vazgeçtiğini bildiren muhbire, ikramiye ödenmeyeceği açıktır.

4- Muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup, olmamasının önemi yoktur. Bir mükellefin vergi kaçırmakta olduğunu bilen ve delilleriyle bu kaçakçılığı haber veren muhbirlerle ikramiye ödenmesi diğer şartların mevcudiyeti halinde imkan dahilinde görülmektedir.

5- Birden fazla muhbir olursa, ihbar konulan ile matrah farkları arasındaki illiyet aranmalı; her iki ihbar da bağlantılı ise bu kere önce ihbarda bulunana ödeme yapılmalıdır. Bir mükellef hakkında alınan iki veya müteaddit ihbar üzerine incelemeye girildiğinde, muhbirlerin ihbar konulan ile inceleme sonunda bulunacak matrah farkı arasında, aşağıda da değinileceği üzere, öncelikle illiyetin aranması gerekir, aynı mükellef hakkında ve aynı konulan muhtevi iki veya daha fazla ihbar vaki ise resmi kayıtlara geçiş tarihi itibariyle önce ihbarda bulunan muhbire ikramiye ödenmelidir.

B - İHBAR KONULARINDA ARANACAK ŞARTLAR :

Bir muhbir tarafından, herhangi bir mükellef hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin olarak yapılan ihbarın, müşahhas olaylara ve delillere dayanması gereklidir. Bir başka deyimle, ihbar konularının vergi incelemesi sonunda bulunan matrah farkları ile illiyeti aranmalıdır. Yoksa, herhangi bir mükellef hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı yolunda ihbarda bulunup, verginin hangi şekilde kaçırıldığının açıklanmaması, müşahhas olaylar gösterilmemesi ve deliller verilmemesi halleriyle muhbire ikramiye ödenmesine imkan bulunmamaktadır.

C.İNCELEME ELEMANLARI YÖNÜNDEN YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLER:

A.İhbar Mektubu :

Vergi inceleme elemanlarına bizzat yada idari yoldan bir ihbarın vukuunda, ya bir ihbar tutanağı yada bir ihbar mektubu mevcut olacaktır. İnceleme elemanı lüzum görürse muhbiri dinleme, kendisinden bilgi ve delil isteme olanağına her zaman sahiptir.

B. Vergi İncelemesi:

Vaki ihbar üzerine, vergi incelemesi yapılıyorsa Vergi Usul Kanunu esaslarına göre, sürdürülen incelemede özellikle ihbar konulan üzerinde durulup, ihbarın gerçekliği bulunmalıdır. İkramiye ödenmesinde ihbar konularıyla matrah farkı arasında bağlantı araştırılacağından, ihbarla bulunan matrah farkları ile ihbara ilişkin olmayan matrah farkları birbirinden ayırt edilmelidir.

C. Vergi İncelemesi Sonucu :

İnceleme bitirildikten sonra düzenlenecek "Vergi İnceleme Raporlarından" ayrı olarak Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğü) iki nüsha olarak intikal ettirilecek bir raporun düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu raporda, Vergi incelemesini yapan ve ihbarın gerçekliğini araştıran eleman olarak,

1.Muhbire ikramiye ödenip ödenmeyeceği,

a) İkramiye ödenmeyecek ise sebepleri,

b) İkramiye ödenecek ise bulunan matrah farkı ile ihbar konulan arasındaki illiyetin açıklanması ve ikramiye esas olacak matrah farkının belirtilmesi,

2.İkramiyenin Kanunun öngördüğü nispette kat'î tahakkuk safhasında ödenip, ödenmeyeceği, ödenmeyecekse nedeninin açıklanması,

3.Muhbir birden fazlaysa ikramiyenin kime ne miktarda verileceğinin belirtilmesi,

4.Açıklanmasında yarar görülen hususların kaydedilmesi,

5.Rapora ihbar tutanağı veya mektubunun eklenmesi

Suretiyle ikramiye ödenmesi konusunda alınacak kişiye esas teşkil edecek bilgilerin toplanması mümkün olacaktır.

Bilgi edinilmesini, gereğinin ifasını ve bundan sonra vergi kontrol memurlarınca ihbar üzerine yapılacak inceleme sonucu işbu yazımızın II/B ve C bölümlerinde yapılan açıklama dairesinde ayrı bir rapor düzenlenerek Bakanlığa gönderilmesini rica ederim.

Maliye Bakanı Y. Erdoğan Koçak Gelirler Genel Müdür Başyardımcısı (İmza)

EK-12

T.C.
MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

GEL : 2322711-14 01.12.87 77486 ANKARA

KONU :

67 İL VALİLİĞİNE
 (Defterdarlık: Gelir Mük.)

26.12.1931 tarih ve 1905 sayılı Kanun gereğince, Vergi Kaçakçılığı olaylarını ihbar edenlere, bu ihbarları sonucu tespit edilerek kesinleşen ve tahsil edilen vergi ve ceza miktarları üzerinden ödenecek ihbar ikramiyeleri ile ilgili yapılacak işlemlerde işlem birliğinin sağlanması ve gereksiz yazışmaların önlenmesi bakımından aşağıda belirtilen esaslar dahilinde işlem yapılması uygun görülmüştür.

1- İhbarla ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda inceleme elemanı tarafından bulunan matrah farkı muhbirin verdiği bilgi ve belgelere dayanılarak bulunmuş ve mükellefler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talep etmişler ise bu talep üzerine uzlaşılan vergi ve cezalardan,

2- Doğrudan Vergi Dairelerine yapılan ihbarlar üzerine Yoklama Memurlarınca yoklama tutanağı ile tespit edilen (Gayrimenkul alım satımlarında Emlak Vergi Değerinin düşük gösterilmesi halinde ziyaa uğratılan Tapu Harçları gibi) matrah farkları Üzerinden mükellefler adına salınan vergi ve cezalardan,

Her iki halde de muhbirin ihbar ikramiyesi talep etmesi halinde;

a) Muhbire ihbar ikramiyesi ödenip ödenemeyeceği hususunu içerir inceleme elemanınca düzenlenecek görüş raporunun, ihbar doğrudan Vergi Dairesine yapılmış ise, Vergi Dairesi Müdürünün ihbar ikramiyesi hakkındaki görüşünü belirtir yazısının,

b) Muhbirin ihbar ikramiyesi talebini içerir dilekçe aslının,

c) Kat'i tahakkuk ettirilen vergi ve cezalara göre (Çizelgelerde cezalar ayrı gösterilerek), 24.5.1983 gün ve 2322711-14/34155 sayılı iç genelgemiz uyarınca "İhbar İkramesi Tespit ve Hesap Çizelgeleri"nin noksansız olarak doldurulup onaylandıktan sonra asıllarının,

Bakanlığımıza gönderilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını rica ederim.

BAKAN ADINA

Tacettin YİNANÇ

EK-13

T.C.
MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

GEL 232711-14 11.03/1992*3034

KONU :

..... VALİLİĞİNE
(Defterdarlık:)

26.12.1931 tarih ve 1905 sayılı Kanun gereğince, vergi kaçakçılığı olaylarını ihbar edenlere taleplerinin olması ve incelemeyi yürüten inceleme elemanının bu hususta düzenleyeceği "Görüş Raporu" ile ihbarın sabit görülmesi halinde, ihbar ikramiyesi ödenmektedir.

Bilindiği üzere, ihbar ikramiyelerinin hesaplanması ve tespiti ile ilgili olarak 24.5.1983 tarih ve 232711-14/34155 sayılı Genel Yazımız ekinde yer alan İhbar İkramesi Hesap ve Tespit Çizelgesi kullanılmakta iken 14.10.1991 tarih ve 21021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği" ile söz konusu çizelgeler değiştirilmiştir. Buna rağmen; bazı Defterdarlıkların, halen yukarıda belirtilen söz konusu Genel Yazımız ekinde yer alan eski çizelgeleri düzenleyerek Bakanlığımıza göndermeye devam ettikleri anlaşılmıştır.

Bu nedenle, kesinleşen ve tahsil edilen vergi ve ceza miktarları üzerinden ödenecek ihbar ikramiyeleri ile ilgili olarak yapılacak işlemlerde işlem, birliğin sağlanması amacıyla aşağıdaki hususların açıklanması gerekli görülmüştür.

1- Bundan böyle 14.10.1991 tarih ve 21021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği"nin 12 nci maddesinin 11/b bendinde, daimi vergilerle ilgili ihbar konusu vergi ve cezaların, kat'i tahakkuk ve tahsilinde verilecek ikramiyelerle ilgili olarak "İhbar Sonucu Tespiti ve İkramesi Hesap Çizelgesi" (Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği örnek No:11) eksiksiz ve tam olarak düzenlenecek ve onaylı asılları Bakanlığımıza gönderilecektir.

2-Bir muhbir, bir gerçek veya tüzel kişiyi ihbarda bulunması halinde, sadece o gerçek veya tüzel kişi için inceleme elemanı tarafından düzenlenen vergi inceleme raporuna göre "İhbar Sonucu Tespiti ve İkramesi Hesap Çizelgesi" düzenlenecektir.

3-Bir muhbirin, birden fazla gerçek ve/veya tüzel kişiyi aynı zamanda ihbar etmesi halinde, her bir gerçek veya tüzel kişinin incelenmesi sonucunda inceleme elemanı tarafından düzenlenen her bir vergi inceleme raporu için ayrı ayrı "İhbar Sonucu Tespiti ve İkramesi Hesap Çizelgesi" düzenlenecektir.

4- "İhbar Sonucu Tespiti ve İkramesi Hesap Çizelgesi" düzenleyen, tahakkuk memuru ve onaylayan tarafından muhakkak ad-soyad ve ünvan yazılmak suretiyle imzalanıp mühürlenecektir.

5-24.5.1983 tarih ve 232711-14/34155 sayılı Genel Yazımız yürürlükten kaldırılmıştır.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını önemle rica ederim.

EK-14

İHBAR SONUCU TESPİTİ VE İKRAMİYE HESAP ÇİZELGESİ (1905 SAYILI KANUNA GÖRE)											
MUHBİRE İLİŞKİN BİLGİLER						İHBAR EDİLENE İLİŞKİN BİLGİLER					
Adı Soyadı	:					Adı Soyadı	:				
Dilekçe Tarihi	:					Vergi Dairesi	:				
Adresi	:					T.C. / Vergi	:				
	:					Kimlik No	:				
	:					Adresi	:				
	:						:				
İNCELEMeye İLİŞKİN BİLGİLER											
İncelemeyi Yapanın		Raporu Düzenleyenin									
		Adı Soyadı									
		Unvanı									
Raporun		Tarihi									
		Sayısı									
İnceleme		Dönemi									
KAT'İ SURETTE TAHAKKUK EDEN											
VERGİNİN						CEZANIN					
Tahakkuk Tarihi		Türü		Miktarı		Tahakkuk Tarihi		Türü		Miktarı	
İKRAMİYE HESAPLANMASINA ESAS											
Vergi Miktarı		Ceza Miktarı				Toplam Miktar					
VERGİ İHBAR İKRAMİYESİ HESABI											
İkramiye Hesaplanmasına Esas Vergi ve Cezanın						Oran (%)		İkramiye Tutarı			
Ödenmesi Gereken İkramiye Tutarı											
ÖDENMESİ GEREKEN İKRAMİYE TUTARI						KAT'İ SURETTE TAHAKKUKUNDA ÖDENECEK TUTAR (1/3)				TAHSİLAT SONUCU ÖDENECEK TUTAR (2/3)	
TAHSİL EDİLDİKLERİ YILLAR İTİBARIYLA VERGİ VE CEZA TUTARI											
Yıllar		Vergi Miktarı				Ceza Miktarı		Toplam			
M.Y.H.B.Y.Örnek No: 17											

[illegible]

TOPLAM TAHSİLÂTIN YILLARA GÖRE DAĞILIMI												
Yıllar				Vergi Miktarı			Ceza Miktarı			Toplam		
TOPLAM												

ÖDEMEYE İLİŞKİN HESAPLAMA															
Ödenmesi Gereken İkramiye															
Daha Önce Ödenen İkramiye Tutarı (-)															
ÖDEME EMRİ BELGESİNİN															
Tarihi			Numarası				Tutarı								
TOPLAM															
Bu Defa Ödenecek İkramiye Tutarı															
Kalan İkramiye Tutarı															
Düzenleyen							Birim Amiri			Onaylayan					
Adı Soyadı :															
Unvanı :															
İmzası :															
M.Y.H.B.Y. Örnek No: 17'nin arka sayfası															

EK-15

Form 211 (July 2018)	Department of the Treasury - Internal Revenue Service Application for Award for Original Information	OMB Number 1545-0409 Date Claim received Claim number (completed by IRS)
--------------------------------	--	--

Section A – Information About the Person or Business You Are Reporting

1. Is this ☐ New submission or ☐ Supplemental submission
If a supplemental submission, list previously assigned claim number(s)

2. Last 4 digits of Taxpayer Identification Number(s) (e.g., SSN, ITIN, or EIN)

3. Name of taxpayer (include aliases) and any related taxpayers who committed the violation

4. Taxpayer's address, including ZIP code

5. Taxpayer's date of birth or approximate age

6. Name and title and contact information of IRS employee to whom violation was first reported, if known

7. Alleged Violation of Tax Law (check all that apply)

☐ Income Tax	☐ Employment Tax	☐ Estate & Gift Tax	☐ Tax Exempt Bonds
☐ Employee Plans	☐ Governmental Entities	☐ Exempt Organizations	☐ Excise
☐ Other (identify) _____			

8. Describe the Alleged Violation. State all pertinent facts to the alleged violation. (Attach a detailed explanation and include all supporting information in your possession and describe the availability and location of any additional supporting information not in your possession.) Explain why you believe the act described constitutes a violation of the tax laws

9. Describe how you learned about and/or obtained the information that supports this claim. (Attach sheet if needed)

10. What is your relationship (current and former) to the alleged noncompliant taxpayer(s)? Check all that apply. (Attach sheet if needed)

☐ Current Employee	☐ Former Employee	☐ Attorney	☐ CPA
☐ Relative/Family Member	☐ Other (describe) _____		

11. Do you still maintain a relationship with the taxpayer ☐ Yes ☐ No

12. If yes to number 11, describe your relationship with the taxpayer

13. Are you involved with any governmental or legal proceeding involving the taxpayer ☐ Yes ☐ No

14. If yes to number 13, Explain in detail. (Attach sheet if needed)

15. Describe the amount of tax owed by the taxpayer(s). Provide a summary of the information you have that supports your claim as to the amount owed (i.e. books, ledgers, records, receipts, tax returns, etc). (Attach sheet if needed)

16. Fill in Tax Year (TY) and Dollar Amount (\$), if known

TY _____ \$ _____	TY _____ \$ _____	TY _____ \$ _____	TY _____ \$ _____	TY _____ \$ _____
-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Section B – Information About Yourself

17. Name of individual claimant

18. Claimant's date of birth (MMDDYYYY)

19. Last 4 digits of Claimant's SSN or ITIN

20. Are you currently an IRS employee ☐ Yes ☐ No

21. Are you the spouse or a dependent of an IRS employee ☐ Yes ☐ No

22. Are you currently an IRS contractor ☐ Yes ☐ No

23. Are you a Federal, State or Local Government employee ☐ Yes ☐ No

24. Address of claimant, including ZIP code

25. Telephone number (including area code)

26. Email address

27. Declaration under Penalty of Perjury I declare that I have examined this application, all accompanying statement and supporting documentation, and, to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete

Signature of Claimant	Date
-----------------------	------

Catalog Number 16571S

www.irs.gov

Form **211** (Rev. 7-2018)

Instructions for Form 211, Application for Award for Original Information

General Information: The Whistleblower Office has responsibility for the administration of the whistleblower award program under section 7623 of the Internal Revenue Code. Section 7623 authorizes the payment of awards from the proceeds of amounts the Government collects as a result of the information provided by the whistleblower. A claimant must file a formal claim for award by completing and sending Form 211, Application for Award for Original Information, to be considered for the Whistleblower Program.

Send completed form along with any supporting information to: Internal Revenue Service
Whistleblower Office - ICE
1973 N. Rulon White Blvd.
M/S 4110
Ogden, UT 84404

Instructions for Completion of Form 211:

Question 1 If you have not previously submitted a Form 211 regarding the same or similar non-compliant activities, or the taxpayer(s) identified in this information have no known relationship to the taxpayer(s) identified in a previously submitted Form 211, check the box for "new submission."

If you are providing additional information regarding the same or similar non-compliant activities, and are identifying additional non-complaint activities by the same taxpayer(s), check the box for "supplemental submission." If you are identifying additional taxpayers involved in the same or similar tax non-compliance identified on a previously submitted Form 211, and those additional taxpayers are related to the taxpayer(s) identified on a previously submitted Form 211, check the box for "supplemental submission." If this is supplemental information, list previously assigned claim number(s).

Questions 2 – 5 Information about the Taxpayer – Provide the taxpayer's name, address, taxpayer identification number – last 4 digits (if known), and the taxpayer's date of birth or approximate age.

Question 6 If you reported the violation to an IRS employee; please provide the employee's name, title and the date the violation was reported. If known, provide contact information.

Questions 7 - 8 Indicate the type of tax that has not been paid or the tax liability that has not been reported and describe the alleged violation. Explain why you believe the act described constitutes a violation of the tax laws. Attach all supporting documentation (for example, books and records) to substantiate the claim. If documents or supporting evidence are not in your possession, describe these documents and their location.

Questions 9 - 14 These questions ask how and when you learned of the alleged violation and what relationship, if any, you have to the taxpayer.

Questions 15 – 16 These questions are asking for an estimate of the tax owed and the years/periods that the tax applies.

Questions 17 – 26 Information about the claimant – Provide the claimant's name, address, date of birth, SSN or ITIN (last 4 digits), email address, and telephone number.

Question 27 Information provided in connection with a claim under this provision of law must be made under an original signed Declaration under Penalty of Perjury. For joint or multiple claimants, Form 211 must be signed by each claimant.

Privacy Act and Paperwork Reduction Act Notice

We ask for the information on this form to carry out the internal revenue laws of the United States. Our authority to ask for this information is 26 USC 6109 and 7623. We collect this information for use in determining the correct amount of any award payable to you under 26 USC 7623. We may disclose this information as authorized by 26 USC 6103, including to the subject taxpayer(s) as needed in a tax compliance investigation and to the Department of Justice for civil and criminal litigation. You are not required to apply for an award. However, if you apply for an award you must provide as much of the requested information as possible. Failure to provide information may delay or prevent processing your request for an award; providing false information may subject you to penalties.

You are not required to provide the information requested on a form that is subject to the Paperwork Reduction Act unless the form displays a valid OMB control number. Books or records relating to a form or its instructions must be retained as long as their contents may become material in the administration of any internal revenue law. Generally, tax returns and return information are confidential, as required by 26 U.S.C. 6103.

The time needed to complete this form will vary depending on individual circumstances. The estimated average time is 45 minutes. If you have comments concerning the accuracy of these time estimates or suggestions for making this form simpler, we would be happy to hear from you. You can email us at taxforms@irs.gov (please type "Forms Comment" on the subject line) or write to the Internal Revenue Service, Tax Forms Coordinating Committee, SE: W: CAR: MP: T: T: SP, 1111 Constitution Ave. NW, IR-6406, Washington, DC 20224.

Send the completed Form 211 to the above Ogden address of the Whistleblower Office. Do NOT send the Form 211 to the Tax Forms Coordinating Committee.