

İHBAR İKRAMİYESİ MÜESSESESİNİN TÜRKİYE’DE UYGULAMASI ve KARŞILAŞILAN SORUNLAR

IMPLEMENTATION OF NOTICE ESTABLISHMENT IN TURKEY
AND ENCOUNTERED PROBLEMS



Süleyman ÖZASLAN*

Öz

Kayıt dışı kelimesinin; Türk Dil Kurumuna göre tanımı “Herhangi bir biçimde yazılı belgesi olmayan, kayda geçmemiş” anlamını taşımaktadır.

Günümüzde ülkemizin önemli sorunlarından biri de kayıt dışı ekonomidir, bu yönde ne kadar çok çalışma yapılırsa yapılsın, mükelleflerin kayıt dışı yollarla ekonomiye ve sosyal yapıya büyük bir zarar verdiği görülmektedir. Bu çerçevede ülkemiz açısından “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı” şeklinde çalışmalar yapılarak bu en önemli sorunun önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Devletin vergileme yetkisine dayanarak elde ettiği gelirler, cebri gelir olarak adlandırılır. Devletin ve yetkili kuruluşların egemenlik gücüne dayanarak aldıkları vergi, resim, harç, şerefiye, parafiskal gelirler vs. şeklinde sıralanmış gelirler kamu ekonomisi gelirleridir. Bu makalemizde kayıt dışı ekonomide kullanılan

ABSTRACT

Turkish Language Institution defines the word unregistered as “any form of written document and not recorded.”

Today, the informal economy is one of the major problems in our country, No matter what is done on the issue, the substantial damage given by tax payers to the economy and social structure is observed. In this context, to tackle this most important issue works are done such as “Plan On Combating the Unregistered Economy”. The revenues that a country receives based on its tax authority are named as forced income. The revenues such as tax, duties, betterment tax and fiscal incomes that a country and its authorised institutions receives based on its sovereign power of authority are entitled as public income. This article aims to

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü,

M.G.T.: 24.05.2016 / M.K.T.: 21.07.2016

ihbar müessesesiyle ilgili bilgiler çalışmamızın ana konumuzu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kayıt Dışı, İhbar Tazminatı, 1905 Sayılı Kanun

refer the establishment of notice that is used in the unregistered economy.

Keywords: Off the record, notice pay, Law No. 1905

1- GİRİŞ

Yukarıda özetle değinildiği üzere, bahsi geçen gelirlerin toplanmasına engel olan en büyük unsurlardan kayıt dışılığın vergi bilincinin oluşmasında olumsuz etki yaptığı ve vergi gelirlerinin azalmasına sebep olduğu aşîkârdır. Kayıt dışılığın sonuçlarından biri olan vergi kayıp ve kaçışının artmasını önlemek konusunda vergi idaresinin alacağı önlemler, etkin bir vergi denetimi, mükelleflerin vergi bilincini uyandırmak ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırılması çalışmaları uygulanırsa belirgin bir mesafe alınacağı umulmaktadır. Devletin bu yöntemleri en etkili şekilde yürütebilmesi ve elde edeceği vergilerin toplanması için aracı kıldığı bir yolda ihbar müessesesidir. Bu yolla vergi mükellefi olan ve olmayan vatandaşların ihbar müessesesini kullanmak suretiyle kamu idaresine yardımcı olması beklenmektedir. Çünkü ticaret yaşadığımız hayatın tam ortasında yer almaktadır, Bu nedenle, yaşanan tüm olumsuz durumların vatandaşlar aracılığıyla, kamu idaresiyle paylaşmaları büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmamızda, 1905 sayılı ihbar ikramiyesiyle ilgili olarak, bilgilendirmeler ve yaşanan sorunlar anlatılacaktır.

2- İHBAR İKRAMİYESİNİN KONUSU

Genel anlamda ülkemizde ihbar, şikayet hoş karşılanmayan kötü olduğuna inanılan bir kavramdır. Bu inanç nedeniyle devletin denetim mekanizmasında işlevsel özellikler tam anlamıyla hızlı bir şekilde yerine getirilememektedir. Bu durumun ortadan kaldırılması, ihbarın bir ödülle mükâfatlandırılması için 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkrâmiye Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir.

Bu Kanun'a göre; İhbar ve ödül sistemine ilişkin uygulamalar 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkrâmiye Hakkında Kanuna dayanmaktadır.

Bahsi geçen Kanun ile ilgili 1905 sayılı Kanunun 6. maddesi aşağıdaki gibidir:

"Madde 6 – Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazançlar, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nispetler dahilinde ikramiye verilir:

500 Liraya kadar.....yüzde 15

5000 Liraya kadar, 500 Liradan yukarı olan kısmı için.....yüzde 30

15000 Liraya kadar, 5000 Liradan yukarı olan kısmı için.....yüzde 20

15000 Liradan yukarısı olan kısmı içinyüzde 10

Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiye üçte biri verginin kat'î surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir."

Kanun metninde belirtildiği üzere, ihbar ikramiyesinin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, geriye kalan 2/3'ü ise vergi tahsilatının tamamlanması durumunda ödenecektir. Burada kesin tahakkuk

kavramı ön plana çıkmaktadır. Kesin tahakkuk devlet alacağına ihtilafsız tahsil edilebilir hale gelmesidir. Mükellef adına salınan vergi ve cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmış veya Danıştay nezdinde temyiz talebinde bulunulmuş ise dava sonucunun beklenmesi gerekir. Diğer taraftan uzlaşma talep edilmişse uzlaşma sonucunun da bekleneceği tabiidir.

Maliye Bakanlığının genel yazılar ve vergi ihbarları iç genelgeleri ile birlikte mevcut uygulamaya yön verilmiştir. **İhbar İkramesinin Konusuna Giren Vergiler ise şunlardır;** Kanun'un yayınlandığı 1931 yılından günümüze 79 yıl geçmiştir bu dönem zarfında bir çok vergi kaldırılmış veya türü değiştirilmiş ya da uygulama alanı kalmamıştır. Bu nedenle madde metnini günümüz şartları ile yorumlayarak ödenecek ihbar ikramiyesinin hangi vergileri kapsadığını belirtmekte fayda vardır. Madde hükmünde yapılan ihbar üzerine ihbar ikramiyesinin verilebilmesi için ihbarın sürekli yükümlülük gerektiren vergilerle ilgili olması gerektiği belirtilmektedir. Sürekli yükümlülükler ise vergiyi doğuran olayın tekrarlanması veya sürdürülmesi dolayısıyla birden fazla dönemde devam eden yükümlülüklerdir. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi vergiler sürekli vergiler kapsamındadır. Burada önemli olan husus ihbar ikramiyesinin konusuna sürekli vergiler ve sadece bu vergi asıllarına bağlı vergi ziyai cezalarının girdiğidir. Bu vergilere bağlı gecikme zammı, gecikme faizi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar ile süresiz vergiler ve bir defaya mahsus çıkartılan ek vergiler ihbar ikramiyesinin konusuna girmemektedir. İhbar ikramiyesinin talep edilmesi için 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerine göre uygun olması gerekmektedir.²

Yukarıda belirtilen kanun hükmüne göre ihbar ikramiyesinin ödenebilmesi, vergi ziyainın devamlılık arz eden vergilerde meydana gelmesi ve bu durumun muhbir tarafından haber verilmesi şartına bağlanmıştır. İhbar ikramiyesinin hesabında sadece devamlılık arz eden vergiler ile vergi aslına bağlı cezaların dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları vergi aslına bağlı olmayan cezalar olduğundan bunlar üzerinden ikramiye ödenemez.

3- BAHSİ GEÇEN İHBAR DİLEKÇELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Maliye Bakanlığına verilen ihbar dilekçeleri, Anayasanın 74'üncü maddesinde siyasi hak olarak yer alan "Dilekçe Hakkı"nın kullanma biçimi olan 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerine göre değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Söz konusu kanun, Türk vatandaşlarının ve Türkiye'de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektir. Ayrıca, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 22.01.1993 tarih ve 1993/2 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasına ilişkin olarak yayımlanan 23.01.2004 tarih ve 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi de yürürlükte bulunmaktadır. 3071 sayılı Kanunun 4'üncü maddesine göre dilekçelerde:

- Dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile,
- İş veya ikametgah adresinin, bulunması gerekmektedir. Aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde ise:
- Belli bir konuyu ihtiva etmeyen,

² 10.11.1984 tarih ve 18571 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir.

- Yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan,
- 4'üncü maddede yer alan şartlardan herhangi birini taşımayan, dilekçelerin incelenemeyeceği hükme bağlanmıştır. Öte yandan, 3071 sayılı Kanunun uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 22.01.1993 tarih ve 1993/2 sayılı ile Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasına ilişkin olarak yayımlanan 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgelerinde adı, soyadı ve adresi bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçelerin cevaplandırılmayacağı, 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 yapılabileceği belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığı kendisine gönderilen ihbar ve şikayet dilekçelerini, 3071 sayılı Kanun ve 1993/2 ve 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgeleri doğrultusunda hazırlamış olduğu 22.11.1990 tarih ve 1990/1 sıra no.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi, 20.01.2000 tarih ve 2000/1 sıra no.lu Vergi ihbarları İç Genelgesi ve 19.03.1992 tarih ve 1992/1 sıra no.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesinde belirlenen esaslar çerçevesinde değerlendirmektedir.

3.1- Genel Anlamda Muhbirlerde Aranacak Şartlar

Yukarıda bahsedildiği gibi, ilgili şikayetler dilekçe ile kanunda yazan mevzuat uyarınca ne şekilde yapılması gerektiği belirtilmiş olup, muhbirde aranması gereken şartlar ise şunlardır.

- 1- Muhbir kendini gizlememelidir. İhbar yapan şahsın vergi incelemesine başlamadan 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- ihbarda bulunan, inceleme bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir. İnceme 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 muhbirler ikramiye ödenmesi diğer şartların mevcudî halinde imkan dahilinde görülmektedir.
- 5- Birden fazla muhbir olursa, ihbar konuları ile matrah farkları arasında ki illiyet aranmalı; her iki ihbarda bağlantılı ise bu kere önce ihbarda bulunana ödeme yapılmalıdır. Bir mükellef hakkında alınan iki veya müteaddit ihbar üzerine incelemeye girildiğinde muhbirlerin ihbar konuları ile inceleme sonucunda bulunacak matrah farkı arasında illiyetin aranması gerekir, aynı mükellef hakkında ve aynı konuları muhtevi iki veya daha fazla ihbar vaki ise resmi kayıtlara geçiş tarihi itibarıyla önce ihbarda bulunan muhbire ikramiye ödenmelidir.³

Ayrıca; bu maddelerde ki hususlar dikkat edilirken Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesini dikkate alarak değerlendirmek gerekir. Bu durumda ;

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,

³ MB. Gelirler Genel Müdürlüğü 11.07.1974 tarih ve 2480532-1/794 sayılı yazısı

- Vergi kanunlarına göre oluşturulan komisyonlara iştirak edenler,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,

tarafından yapılan bir vergi ihbarı sonucu doğacak bir matrah farkı için ihbar ikramiyesinin ödenmesi mümkün değildir.

Bahsi geçen muhbir tarafından herhangi bir mükellef hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin yapılan ihbarın somut olaylara ve delillere dayanması gerekmektedir. Açıkça ihbar konularının vergi incelemesi sonunda bulunan matrah farkları ile illiyetinin verginin nasıl ve ne şekilde kaçırıldığına açıklanmaması, somut olaylar ve deliller gösterilmemesi halinde muhbire ikramiye ödenmesine imkan bulunmamaktadır.

3.2- Denetim Elemanları Tarafından Rapor Düzenlenmesi

İhbarla bulunan muhbirin, bu ihbarına istinaden, ihbar ikramiyesi talebinde bulunması halinde, incelemeyi yapan inceleme elemanı tarafından vergi inceleme raporları haricinde bir de “*İhbar İkramiyesi Görüş Raporu-Gör-Genel Amaçlı*” düzenlenmesi gerekmektedir. İhbar ikramiyesi raporunun vergi incelemesini yapan ve vergi inceleme raporunu düzenleyen denetim elemanları tarafından bizzat düzenlenmesi gerekmektedir. Yapılan ihbar konusunda inceleme yapan vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenecek ihbar ikramiyesi öneri raporunda, muhbire ikramiye ödenmesi gerektiğinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

3.3- İhbar İkramiyesinin Ödenmesi

Vergi daireleri tarafından; ihbarla ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden mükellef adına tarh olunan vergi ve kesilen vergi aslına bağlı cezaların kati tahakkuk ve tahsilat durumlarına göre muhbire ikramiye ödenmektedir. Düzenlenen ihbar ikramiyesi raporlarında belirtilen muhbirlerin, bulunan matrah farkına olan katkılarının dikkate alınarak “*İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesi*” düzenlenmesi sonrasında vergi idaresince muhbire ikramiye için ödenek ayırmakta ve muhbirler hak ettikleri ödenekleri ihbar ettikleri mükelleflerin bağlı oldukları il veya ilçenin muhasebe veya mal müdürlüklerinden almaktadırlar.

İhbar ikramiyesinin ödenmesi ile ilgili olarak düzenlenecek olan İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesi, *Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği*’nde belirtilmiştir. Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nin, “*Ödül ve İkramiyeler*” başlıklı 14’üncü maddesinin k/2 bendinde, daimi vergilerle ilgili ihbar konusu vergi ve cezaların kesin tahakkuk ve tahsilinde verilecek ikramiyelerde “*İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesi*” (Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği-Örnek No:17) doldurulması gerektiği açıklanmıştır. 1905 sayılı Kanuna göre ihbar ikramiyesinin 1/3’ü verginin kesin tahakkukunda, geriye kalan 2/3’ü ise verginin tahsilatının tamamlanması durumunda ödendiğinden, İhbar Sonucu Tespiti ve İkramiye Hesap Çizelgesinin doldurulmasında, tahakkuk ve tahsilat durumlarının ayrı ayrı belirtilmesi gerekmektedir.

İkramiye kati tahakkuk eden vergi ve ceza üzerinden ödendiğinden, mükellefçe dava konusu edilen vergi ve vergi ziyai cezası için çizelge düzenlenmemekte ve dava sonucu beklenmesi gerekmektedir. Yargılama mükellefin aleyhine sonuçlandığında tahakkuk eden miktarlar için çizelge düzenlenmektedir. **Yani muhbire ikramiye ödenmesi için her türlü kanuni yolların tükenmiş olması gerekmektedir.** Bu nedenle, adına vergi ve ceza tarh edilen mükellefin Vergi Usul Kanunu’na göre

cezada indirim, uzlaşma veya yargı yoluna gitmesi durumunda tüm bu kanuni yolların sonuçlanıp, vergi ve cezanın kesin olarak tahakkuk etmesi gerekmektedir. Daha sonra, 1905 sayılı Kanuna göre ihbar ikramiyesinin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, geriye kalan 2/3'ü ise verginin tahsilatının tamamlanması durumunda ödenmesi gerekir. Muhbirin ihbar ettiği konu hakkında vergi incelemesi yapılması ve muhbire ikramiye ödenebilmesi için, ihbara konu vergiyi doğuran olayın Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesine göre zaman aşımına uğramamış, yani süre geçmesi (5 yıllık zaman aşımı süresi) nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkmamış olması gerekmektedir. **1905 sayılı Kanunda ikramiye isteme konusunda zaman yönünden herhangi bir süre belirtilmediğinden**, bu husustaki zaman aşımı süresi Borçlar Kanunu'nun 125'inci maddesinde (değişen 146. maddesi) belirtilen 10 yıllık süredir. Muhbirler bu süre içinde ikramiye talebinde bulunmadıkları takdirde bu hakları ortadan kalkacaktır. *(Borçlar Hukuku Madde 146'ya göre- On yıllık zaman aşımı Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, her alacak on yıllık zaman aşımına tabidir. Zaman aşımının başlangıcı Genel olarak Madde 149- Zaman aşımı, alacağın muaccel olmasıyla işlemeye başlar. Alacağın muaccel olmasının bir bildirimle bağlı olduğu hâllerde, zaman aşımı bu bildirimin yapılabileceği günden işlemeye başlar.)*⁴ hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. bahsi geçen durumlarla ilgili olarak örnek olaylar şu şekildedir.

Örnek: Zonguldak ili sınırları içerisinde hurda demir ticareti ile uğraşan (X) Limited şirketi, hurda olarak temin ettikleri ürünleri ısıtma işlemi tabii tutarak eritmekte ve bu işlem sonucunda demir ürünlerinde kullanılan birçok solüsyon malzemesi de ekleyerek çeşitli ebatlarda inşaat demiri üretmektedir. (X) şirketinde ön muhasebe işlemlerini yürüten (M) şahsı çalıştığı iş yerinin yürüttüğü bu faaliyeti ile ilgili olarak Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığına ihbar dilekçesinde başvuruda bulunmuştur. İlgili dilekçesinde özetle şirketin hurda olarak temin ettiği ürünleri (Hurda ürünlere ilişkin teslimler KDVK 17/4-g maddesi gereğince istisna) işleme tabi tutarak demir üretimi yaptığı, Ancak mevcut ürünleri satarken katma değer vergisi oranını sıfır olarak göstererek sattığı ve bu yüzden devletin milyonlarca tutarında vergi kaybına neden olduğu yönünde ihbarını açık ve kanıtlanabilir dayanaklarla (Fatura, makbuz vs) ilgili birimlere sunmuştur.

Bahsi geçen ihbarla ilgili olarak; Devletimizin denetim biriminde çalışan görevlilerin ilgili ihbarın doğruluğu kanıtlayarak vergi incelemesini yürütmesi gerekmektedir. Bahsi geçen vergi incelemesi sonucunda, makalemizin konusu olan ihbar ikramiyesi ile ilgili düzenlemelerin ve bu hususta; ihbarcı şahsın ihbar ikramiyesi talebinde bulunup bulunmadığı yönünden talebini olup, olmadığı bakılmalıdır. *(1905 sayılı Kanunda ikramiye isteme konusunda zaman yönünden herhangi bir süre belirtilmediğinden, bu husustaki zaman aşımı süresi Borçlar Kanununun 125'inci maddesinde (değişen 146. maddesi) belirtilen 10 yıllık süredir. Muhbirler bu süre içinde ikramiye talebinde bulunmadıkları takdirde bu hakları ortadan kalkacaktır.)* Diğer yandan verilen ihbar dilekçesinde muhbirin açık ismi ulaşım bilgileri ihbarla ilgili incelemede illiyet bağı kurulması için gerekli bilgilerin bulunmasının gerekli olduğu, üçüncü hususta ihbar ikramiyesinin ödenebilmesinin ihbarla ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda inceleme elemanı tarafından bulunan matrah farkının muhbirin verdiği bilgi ve belgelere dayanılarak bulunmuş olmasının gerektiği dikkate alınarak bahsi geçen raporlarda muhbirin sunmuş olduğu kaynaklar ve ifadelerinden yola çıkılarak incelemenin sonuçlandırılmış olması asli unsurdur.

⁴ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Yayımlandığı R. Gazete: 04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı.

Bu durumda (M) şahsı tarafından ihbarında belirtilen hususun yapılan inceleme sonucunda teyit edilmesi ve ihbarda belirtilen hususlarla mükellef tarafından vergi kaybına sebebiyet verilmesi durumunda, mükellef adına (X Ltd. Şti.) re'sen tarh edilecek vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilecek vergi ziyai cezası üzerinden, 1905 sayılı Kanuna göre hesaplanacak tutarların üçte birinin vergi ve cezanın kat'ı suretle tahakkukunda, üçte ikisinin ise vergi ve cezanın tahsili akabinde yukarıda belirtilen (M) şahsına ödenmesi gerekecektir.

Örnek: Osmaniye'de çiftçilik faaliyeti uğraşan (N) şahsı, ekip diktiği tarlasına yatırım amacıyla sera kurmak istemektedir. Bankadan kredi olarak nakit alamayan şahıs faaliyet gösterdiği ilçede bir tanıdığından (A) şahsından 20.000 TL tutarında borç almıştır. (A) şahsı (N) şahsına boş bir senet imzalatır. (N) şahsı, aldığı borcunu ödemesine rağmen senet üzerinde 100.000 TL tutarında bakiye yazıldığını görmüştür. Ayrıca (A) şahsı birçok kişiye borç olarak verdiği paralar üzerinden yine aynı yöntemle yüksek faizler talep ederek senetleri borçlu şahıslardan almaktadır. (N) şahsı bu durumla ilgili olarak Osmaniye Cumhuriyet Savcılığına bir dilekçe ekinde ifade vermiştir. Bu durumla ilgili olarak tüm tanıkların ifadeleri alınmış, resmi evraklar ödenen paralar banka hareketlerine ilişkin tüm veriler savcılığa gönderilmiştir. Bu olayla ilgili olarak; (N) şahsın tefecilik faaliyeti ile ilgili inceleme yapılması istenilmiş ve mükellef hakkında gerekli çalışmalar Vergi Müfettişleri tarafından yapılarak inceleme sonuçlandırılmıştır. Olayların kronolojik sıralaması ise şöyledir. Savcılığa verilen ifade 03.02.2005- Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporların düzenleniş tarihi ise 04.05.2006 yılıdır. Mağdur (ihbarcı) (N) savcılığa verdiği ilk ifadesinde ihbar ikramiyesi ile ilgili bir talepte bulunmamıştır. İncelenen (A) şahsı ise 6111 sayılı Kanun kapsamında adına tarh olunan tüm vergi ve cezaları 2011 yılında ödediği tespit edilmiştir. *("ihbar ikramiyesinin ödenmesi için; mükellef adına vergi ve ceza tarh edilen mükellefin Vergi Usul Kanununa göre cezada indirim, uzlaşma veya yargı yoluna gitmesi durumunda tüm bu kanuni yolların sonuçlanıp, vergi ve cezanın kesin olarak tahakkuk etmesi gerekmektedir."* Şartı yerine gelmiştir) bu durumu öğrenen (N) şahsı (mağdur), 01.01.2015 tarihinde bir dilekçe vererek mükellefin ihbarında bulunan hususlar sonucunda incelendiği ve tüm ödemelerini yaptığı bu yüzden ihbar ikramiyesi talebinde bulunmak istediğini belirtmiştir. Bu durumla ilgili olarak; şöyle bir sıkıntı ortaya çıkmaktadır. Asıl olan ihbar ikramiyesinin verilir verilmemesiyle ilgili konunun incelemeyi yapan denetim elemanınca karar vermesi gerekmektedir, 1905 sayılı Kanun yıllardır değişmediği ve günümüzün koşullarına uymadığı için kanun yönünden boşluk doğmaktadır. Bu durumla ilgili olarak kanun koyucu açık bir hüküm getirmede olduğu durumla ilgili olarak ihbar dilekçesinin ne zaman verileceği, hangi yıl içinde talep dilleceği, süresinden sonra verilen beyan ve ifadelerin nasıl değerlendireceğine ilişkin keskin ifade vermekten kaçınmıştır. Verilen örneğin ihbar ikramiye verilir, verilmemesi yönünden yapılan değerlendirmemiz ise şu şekildedir. Mükellefin yaptığı ihbar sonucunda mükellef incelenmiş ve gerekli tarhiyatlar ve tahsilatlar mükellef aleyhine yapılmıştır. Muhbir de ihbar ikramiyesi istediğini, Borçlar Kanunu'nda belirtilen on yıllık zaman aşımına çok az bir süre kala dilekçe ile ilgili makamlara vermiştir. Verilen dilekçede incelemenin savcılığa verilen ifadeler sonucunda yapıldığını ve illiyet bağının olduğunu bildirmiştir. Bu hususlar da dikkate alınarak kanunda bazı hususlar açıkça belirtilmediğinden mükellefe ihbar ikramiyesi ödenmesi gerekeceği kanaati oluşmaktadır.

3.4- İhbar İkramiyesinin Elde Edilmesi Sonucunda Vergisel Yükümlülükler

Muhbirlere ödenen ihbar ikramiyesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre gelir vergisinin konusuna girmediğinden, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre, ivazsız bir iktisap ol-

malarından dolayı veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır. 105 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya ilişkin 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, bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmemesi sebebiyle, Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Söz konusu ikramiyelerin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir.”* denilerek anılan ikramiyelerin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.⁵

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre, muhbirlerle ödenecek ihbar ikramiyesi ivazsız bir intikal niteliğindedir. Bu nedenle, muhbir Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre beyanname verip ilgili dönemlerde de bu vergiyi ödemelidir. Aynı Kanun’un 17’nci maddesi gereğince ikramiye ödenmesi sırasında muhbir verginin ödendiğine dair belge veremez ise ödemeyi yapan tarafından teminat olarak kesinti yapılması gerekmektedir. Ancak, vergilendirme aşamasında istisna tutarları da dikkate alınmalıdır. *(istisna tutarı her yıl belli tutarlara göre değişmektedir.)* ödeme sırasında düzenlenen kağıtlar Damga Vergisine tabi olduğundan, ödeme sırasında damga vergisi kesintisi yapılmalıdır. Bu kanun hükümleri dikkate alınarak ihbar ikramiyesi almaya hak kazanan hak sahiplerine ödeme yapılmadan önce yukarıda ki hususlar dikkat edilerek, ödeme yapılmalıdır.

4- DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın yukarıdaki bölümünde özetle devletin egemenlik gücünün göstergelerinden vergi gelirini toplamada karşılaştığı kayıt dışı ile mücadele için vergi bilincinin oluşturulması gerektiği ve ihbar müessesinin etkinliğinin önemine ilişkin bilgiler verilmiştir. Ülkemizde ihbarlara olumlu bakılmaması, işten çıkarılma, ikili ilişkilerde sürtüşmelerin olması gibi etkenlerden dolayı kişiler genellikle ihbar müessesesini kullanarak ihbarda bulunmaktadırlar. Devletin gelir kaynağı olan vergi gelirlerini arttırma konusunda vergi kayıp ve kaçığına sebep olan kişi veya kurumları vergi idaresine bildirmek bir vatandaşlık görevi olarak görülmelidir.

Ancak; ihbar ikramiyesi hakkındaki kanunun günümüzün değişen şartlarına ayak uydurmadığı, vergi incelemesiyle uğraşan denetim elemanlarını ve diğer üçüncü şahısları zor durumda bıraktığı da bir gerçektir. 1905 sayılı kanun mevzuatımızda 9 madde ile numaralandırılmıştır. 1905 ve 3071 *(Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun)* sayılı yasaların dışında çıkarılan genel yazı ve genelgelerle uygulamaya ilişkin esaslar belirlenmiştir. Bu düzenlemeler;

- Maliye Bakanlığının 1905 sayılı Kanun çerçevesinde muhbirlerle ödenecek ikramiyelerle ilgili 11.07.1974 tarihli genel yazısı,
- Gelirler Genel Müdürlüğünün 22.11.1990 tarih ve 1990/1 sayılı vergi ihbarları iç genelgesi,
- Gelirler Genel Müdürlüğünün 20.01.2000 tarih ve 2000/1 sayılı vergi ihbarları iç genelgesi,

⁵ 7338 sayılı VİVK’göre verginin mevzuu madde 1.Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisabedecekleri mallara da Şamildir. Madde 5 – Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır.

- Başbakanlığın 22.01.1993 tarih ve 1993/2 sayılı Genelgesidir. Görüldüğü gibi ihbarın önemi bahsedilmekte ancak; kanun koyucu tarafından yayınlanan Yasa, 9. maddeyle günümüzün şartlarının ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Örnekler vermek gerekirse; Muhabirin ihbar ikramiyesi isteyip istemediği maktu dilekçeler şeklinde sistemde oluşturularak daha sonra çıkacak dilekçelerinin karar verilmesine hızlı bir olanak kılacaktır, Kanunda ihbar ikramiyesinin her zaman talep edileceğinden bahsedilmiş zaman yönünden bir sınırlama getirilmemiş, süre olarak borçlar kanuna atıf yapıldığı görülmüştür. Bu maddenin en büyük sorunu ise belli bir süre belirtilmeyen işlemlerde ortaya çıkacak olan karışıklıktır. Genel anlamda ihbar ikramiyelerini ihbara ilişkin incelemenin sonucunda karar verilmekte sebep-sonuç ilişkisi mevcut denetim elemanı tarafından işlem yapılarak sağlıklı karar verilmektedir. Daha sonra verilecek olan dilekçeler, Mevcut incelemeyi yapan denetim elemanın farklı görev yerlerinde olması vefat vs. gibi nedenlerle olmaması durumunda sağlıklı değerlendirmelerin verilemeyebileceğidir.

1905 sayılı Yasanın vatandaşlar tarafından daha cazip hale getirilmesi gerekmektedir. Bunun için vergi bilincinin oluşturulması buna ilişkin gerekli eğitimlerin verilmesi en önemli unsurdur. 1905 sayılı Kanun maddesinde belirtildiği gibi ikramiyenin ödenmesi için her türlü kanuni yolların tükenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, adına vergi ve ceza tarh edilen mükellefin Vergi Usul Kanununa göre cezada indirim, uzlaşma veya yargı yoluna gitmesi durumunda tüm bu kanuni yolların sonuçlanıp, vergi ve cezanın kesin olarak tahakkuk etmesi gerekmektedir. Daha sonra, 1905 sayılı Kanuna göre ihbar ikramiyesinin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, geriye kalan 2/3'ü ise verginin tahsilatının tamamlanması durumunda ödenmesi gerektiği, yönünde ki durumun muhabirler için yeniden düzenlenmesi gerektiği, Ülkemizde yargısal anlamda davaların çok uzadığı düşünülürse ihbarcıların gereksiz prosedürler yıldırlanmasının önüne geçilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde Maliye Bakanlığına Bağlı olarak faaliyetini sürdüren Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2014-2018 Stratejik Plan doğrultusunda, 2016 yılına ilişkin performans hedefleri, bu hedeflere ulaşmak için yürüteceği faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacı ve performans göstergelerinin yer aldığı Performans Programını yayınlanmış olup, bahsi geçen programda hedeflenen hedeflerden birisi de vergiye gönüllü uyumu artırmak olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda hedefe ulaşmak için yapılacaklar sıralanmıştır. Kısaca; *"Vergilemede Toplumsal Farkındalık ve Vergi Bilinci Artırılacaktır Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyumu ve toplumsal farkındalığı artırmak için sosyal medya dahil olmak üzere telefon, posta, internet ve yüz yüze her türlü iletişim kanalını kullanacaktır. Vergi bilincinin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının artırılmasına yönelik kampanyalar düzenlenecek, vergi konulu paneller gerçekleştirilecek, meslek odaları ile vergi konusunda işbirliği yapılacak ve medya araçları ile verginin önemi vurgulanacaktır. Başkanlığımız mevcut mükellef potansiyelinin vergi bilincinin artırılmasının yanında, geleceğin mükelleflerini de önemsemekte ve bu çerçevede gelecek nesillere yönelik de yatırımlar yapmaktadır. Bu kapsamda, Başkanlığımız ve Milli Eğitim Bakanlığı koordineli olarak çalışacak, Başkanlığımızca ilkökul ve ortaokullarda vergi bilincini geliştirmeye yönelik eğitimler düzenlenmesine devam edilecektir. Başkanlığımız gelişen dünyanın ayrılmaz bir parçası haline gelen ve geleceğin iletişim kanalı olarak görülen sosyal medyayı, gönüllü uyumun sağlanması amacıyla etkin bir şekilde kullanacaktır. Bu kapsamda, sosyal medya platformlarından Facebook, Twitter, Google+ ve Youtube'da Gelir İdaresi Başkanlığına özel oluşturulan alanlara <http://sosyal.gib.gov.tr> isimli tek bir siteden ulaşım imkanı sağlanmış olup bu yolla kamuoyunda vergi bilincinin artırılması hedeflenmektedir. Mükelleflerin vergi*

ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken doğru bilgiye ulaşmalarını sağlamak ve vergi ile ilgili çeşitli konularda bilgilendirmek amacıyla yazılı ve görsel yayınlar hazırlanacaktır. Mükelleflerin ihtiyaçlarına yönelik rehber ve broşür çeşitleri artırılacak ve mükelleflerin bunları kolayca temin edebilmeleri sağlanacaktır.” şeklinde hedefler sıralanmıştır. Bahsi geçen raporda, VİMER Sistemine yapılan ihbar/ bildirim sayısı ile ilgili bilgilerde yer almakta olup, bununla ilgili sayıların artması için çalışmaların devam edeceği vurgulanmıştır.

5- SONUÇ

Gelişmiş ekonomilerde var olan düzenin devamının sağlanması ve tüm devlet kurumların tam işlevsel olarak çalışabilmesi için kamu gücünün en büyük finansman aracı vergi geliridir. Bahsi geçen vergi gelirleri beyan usulüyle, vergi denetimin etkin kullanılmasıyla ve diğer yöntemlerle toplanmaktadır. Ancak, devletin bazı durumlarda en hızlı müdahale aracı olarak kullandığı etkili yöntem ise ihbar müessesesidir. Mevcut somut verilere dayanan ihbar talepleri zaman ve hızlı hareket etme özelliği sağlayarak etkin bir denetimin yapılmasına olanak sağlamaktadır. Bu müessesin daha da etkili olması için 1905 sayılı Kanun da muhbirlere ihbar ikramiyesi verilmesi gerektiği yönünde teşvik edici bir uygulamadır. Ancak; Kanun çağımızın değişen yapısına anında karşılık verememekle birlikte, Kanun içerisinde boşlukların olduğu görülmektedir. Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesine ve vergi incelemesinin en verimli şekilde ve en kısa zaman içerisinde bitirilmesine olanak sağlayan ihbar müessesesinin önemi büyüktür. ihbar müessesinin az kullanılmasına neden olan durumların önüne geçmek ve ihbar mektubu sayısını artırmak için; ihbar dilekçesi ile yetkili mercilere başvurulmasının bir vatandaşlık görevi olduğu vurgulanmalıdır. İstisnai durumlar hariç, ihbarda bulunan muhbir veya şikayetçilerin isimlerinin, vergi idaresi ve inceleme elemanı tarafından gizli tutulması konusunda gerekli hassasiyet gösterilmeli, mevcut incelemelerin en kısa sonuçlandırılması, gibi nedenlerle kanunun güncellenmesi ya da uygulamaya yön verilecek kararların getirilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- 1905 sayılı Kanun
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.11.1990 tarih ve 1990/1 sayılı vergi ihbarları iç genelgesi,
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 20.01.2000 tarih ve 2000/1 sayılı vergi ihbarları iç genelgesi,
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Performans Programı-
- Maliye Bakanlığı (11.03.1992) 020334 sayılı Genel Yazı
- Maliye Bakanlığı (01.12.1987). 77486 sayılı Genel Yazı
- Maliye Bakanlığı (11.07.1974). 794 sayılı Genel Yazı
- Maliye Bakanlığı (14.07.1972). Gelir Vergisi 105 Seri No'lu Genel Tebliği,
- Maliye Bakanlığı Sıra No:1990/1 İhbarlar Şubesi İç Genelgesi
- Türk Borçlar Kanunu