

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İHBAR İKRAMIYE MÜESSESESİ

DENUNCIATION PRIZE INSTITUTION IN TURKISH TAX SYSTEM



Erkan KIZIL*

ÖZ

İhbar ikramiyesi, muhbir tarafından vergi idaresine kayıp ve kaçak ihbarına istinaden tespit edilen vergi ve cezanın belli bir tutarının muhbire ödenmesidir. Müessesenin yasal kapsamı 1931 yılında yayımlanmış 1905 sayılı Kanun çerçevesinde belirlenmiştir. Kanun, güncel değişikliklere cevap verememesinden ötürü işlevini etkin bir şekilde gerçekleştirememektedir. Buna ilaveten toplumun “muhbirlik” kavramına olumsuz bakışı da, kayıt dışı ile mücadelede müesseseye sekte vurmaktadır. Çalışmada; ihbar ikramiyesinin şartlarının ne olduğu, nasıl vergilendirildiği ve özellikle konularda ödenip ödenmeyeceği hususlarına değinilerek müessesenin bilinirliğine ve yaygınlaştırılmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İhbar, İhbar İkramesi, Vergi Bilinci, Vergi Ödevi, Vergi Kaçakçılığı.

JEL Sınıflandırma Kodları: H21, H26, K34.

ABSTRACT

The denunciation prize is the payment of a certain amount of the tax and penalty determined by the informant to the tax administration according to the loss and leak denunciation. The legal scope of the establishment was determined in accordance with the Law, no. 1905, gazetted in 1931. The Law is unable to perform its functions effectively since it cannot respond to the current changes. In addition, the negative view of the society to the concept of “informant” has hit the institution in the fight against the informal economy. The study deals with the conditions of the denomination prizes, how they are taxed and whether they are paid on special cases, it then makes certain suggestions regarding the awareness and prevalence of the establishment.

Keywords: Denunciation, denunciation prize, tax consciousness, tax duty, tax fraud.

JEL Classification Codes: H21, H26, K34.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erkan.kizil@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8126-0554. Kızıl, E. (Temmuz 2019). Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramesi Müessesesi, *Vergi Raporu*, 238, (112-126).

GİRİŞ

Toplum halinde yaşamanın gereği olarak insanların bir takım hak ve ödevleri vardır. Bu hak ve ödevler anayasa ile güvence altına alınmıştır. Vatandaşların devlete karşı olan ödevlerinin başında vergi ödevi gelmekte olup Anayasanın 73. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Devlet, vergi ödevini yerine getirmeyen vatandaşlar hakkında yaptırımlar uygulamakta ve bunun için denetimler gerçekleştirmektedir. Bunlara rağmen bu ödev, vatandaşlar tarafından layıkıyla yerine getirilememektedir. Bunun temel nedeni olarak denetimlerin yetersizliği görülmektedir. Oysa devletin her bir mükellefin başına denetim elemanı görevlendirmesi mümkün değildir. Vatandaşların vergi konusunda farkındalık düzeylerinin yüksek olması, buna istinaden de vergi kayıp ve kaçığına sebep olanları ihbar etmesi, mücedeleye katkı anlamı taşımaktadır. Bu noktada devlet muhbirlere ödül olarak ikramiye vermektedir; fakat sırf bu maddi ödüllendirme bile özünde eleştiriyeye açıktır.

ABD'nin kurucularından Benjamin Franklin'in vergi bilincini özetleyen bir cümlesi: "Hayatta kesin olan iki şey vardır: Ölüm ve Vergiler" şeklindedir. Bu cümlesiyle Franklin; Vergilerin ölüm kadar kesin, inkâr edilemez yönünü belirterek sevilse de sevilme de herkes tarafından kabul edilmesi gereken bir hakikat olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla birileri vergi ödevini tam manasıyla yerine getirirken, birileri kaçırmaya tevessül ettiğinde dürüst mükelleflerin vergiyeye karşı şevkleri kırılmaktadır. Bu nedenle sistemin sağlıklı işlemesi için muhbirlik mevzusu önem arz etmekte olup her bir vatandaşın asli vazifesi hükmünde olmalıdır.

1- İHBAR, MUHBİR ve ŞİKÂYET KAVRAMLARI

Arapça kökenli olan ihbar ve muhbir kelimeleri "hbr" kökünden türetilmiştir. İhbar; bir hak veya vecibeye veya kamuya ait olan bir hususa resmi makamların dikkatini çekmek üzere sözlü veya yazılı yapılan beyanı ifade etmektedir.¹ Muhbir ise; bir suç işlendiğini veya suçluyu ihbar eden kişiye denir.²

Halk arasında ihbar kelimesi ile şikâyet kelimesi sık sık karıştırılmakta, hatta aynı anlamda kullanılmaktadır. Oysa birbirinden farklı kelimelerdir. Bu farkı 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ortaya koymaktadır. Buna göre ihbar, suçtan zarar görmeyen, suçla hiçbir bağı olmayan kişiler tarafından kolluk kuvvetlerine bildirimdir.³ Şikâyet kavramı ise, suçtan zarar gören kişinin yetkili kolluk kuvvetlerine suçu bildirmesidir.⁴ İhbarda suçla ilgili herhangi bir bağı yokken, şikâyette bizzat suçtan zarar görme söz konusudur. Ancak çalışmanın ileriki bölümlerinden anlaşılacağı üzere, ihbar ikramiyesi müessesesinde böyle bir ayrıma gidilmemiştir. Burada suçu her ne sebeple olursa olsun haber verme işlemine ihbar denilmiştir.

Aynı şekilde muhbirlik ile gammazlık; yani ispiyonculuk birbirine karıştırılmaktadır. İspiyonculuk; başkasına ait sırları, davranışları ve düşünceleri gözleyip başkalarına bildirerek çıkar sağlayan kimsedir.⁵ Anlaşılacağı üzere, muhbirlikte menfaat sağlamaktan ziyade hatanın yetkililere aktarılıp düzeltilmesini talep etme, ahlaki sorumluluk bilincini yerine getirme saiki varken; ispiyonculukta suçun iletilmesinden öte, kendine menfaat amaçlanmaktadır. Genel itibarıyla

¹ Mehmet Erdoğan. "Fıkıh ve Hukuk Terimleri Sözlüğü". Ensar Neşriyat. İstanbul. 2016. s. 234.

² Mehmet Erdoğan. a.g.e. s. 393.

³ Bahri Öztürk. "Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku". Seçkin Yayınevi. Ankara. 2006. s.632.

⁴ Osman Yaşar. "Uygulamalı ve Yorumlu CMK". Seçkin Yayınevi. Cilt II. Ankara. 2009. s. 1301.

⁵ Servet Avcı. "Muhbir, İspiyoncu, Müfteri". Yeniçağ Gazetesi. 07 Mayıs 2018 Tarihli Köşeyazısı. (<https://www.yenicaggazetesi.com.tr/muhbir-ispioncu-mufteri-47327yy.htm>). Erişim tarihi: 09 Nisan 2019.

toplumda her ikisini de yapan kişilere iyi niyetle bakılmamaktadır.

İhbarcılık anayasada vatandaşlık ödev ve sorumluluğu olarak tanımlanmamıştır. Ancak bazı kanunlarda, kamu görevlileri tarafından suçun tespiti halinde ihbar edilmesi kanun koyucu tarafından emredilmiştir. Örneğin; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (213 sayılı VUK)'nun 359. Maddesi kapsamında kaçakçılık fiilini işleyen mükelleflerin tespiti halinde vergi inceleme elemanı tarafından cumhuriyet başsavcılığına ihbar edilmesi zorunludur. Vatandaşların ihbar müessesesine katkı sağlamaları ahlaki sorumluluk addedilmiş olup bunu ödüllendirmek için ikramiye teşvihi sağlanmıştır. Bu noktada suçla herhangi bir bağlantısı olmayan vatandaşların suçu ihbar etmemesi suça ortak olduğu anlamına gelmektedir. Ancak bunların vicdani sorumluluktan kaçamayacakları da aşikârdır. Hz. Muhammed (s.a.v.) bir hadisi şerifinde şöyle buyurmaktadır: "Kim bir kötülük görürse, onu eliyle değiştirsin. Şayet eliyle değiştirmeye gücü yetmezse, diliyle değiştirsin. Diliyle değiştirmeye de gücü yetmezse, kalbiyle düzeltme cihetine gitsin ki, bu iman en zayıf derecesidir."⁶ Hadisi şeriften yola çıkarak şu söylenebilir; vergi kaçırın kişinin fiilini elimizle düzeltmek mümkün değilken bunu yetkili vergi idarelerine ihbar etmek pek tabii mümkündür. Burada vicdani olarak büyük bir sorumluluk olduğu ve bunun ihlalinin neticesinin ne olduğu aşikârdır.

2- İHBAR İKRAMIYE MÜESSESESİ

Gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonomi yüksek oranlardadır. Türkiye'de

bu oran % 27,68' dir.⁷ Bu oran üretilen yüz birimlik mal veya hizmetin ortalama yirmi sekiz birimlik kısmı kayıt altına alınmadığı, yani vergilendirilemediği anlamına gelmektedir. Ülkemizde kamu gelirlerinin ortalama %86'sı⁸ vergi gelirlerinden oluştuğu için bu durum daha vahim bir hal almaktadır. Bu sebeple kayıt dışı ekonominin gerek denetimler gerekse ihbarlar vasıtasıyla kayıt altına alınması elzemdir. Denetim ise ülkemizde %1 ile %3⁹ oranlarında kalmaktadır. Bunun için ihbar müessesesinin yaygınlaştırılması ve vatandaşların bilinçlendirilmesi önem arz etmektedir.

2.1- Yasal Dayanağı

Türk hukuk sisteminde çeşitli kanunlarda suç ihbar eden vatandaşlara ikramiye ödenmektedir. Vergi mevzuatı'nda da 31.12.1931 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun (1905 sayılı Kanun) mevcuttur. Bu kanunun uygulamasına dönük çeşitli yasal düzenlemeler vardır. Bunların başında 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (3071 sayılı Kanun) yer almaktadır. Bunun yanı sıra Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler ile yargı organlarıncaya verilmiş yargı kararları mevcuttur.

1905 sayılı Kanun, kapsam itibariyle vergi kayıp kaçığının vergi idarelerine ihbar edilmesini ve sonrasında kesinleşecek olan vergi ve cezalara uygulanacak belirli oranlarda ihbar edenlere ikramiye verilmesini düzenlemektedir. Kanun'un asıl amacı ise, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir.¹⁰ 3071 sayılı Kanunun amacı ise, Türk

⁶ Müslim 78. Aktaran: İmam Nebevi. "Riyazü's Salihin". Konevi Yayınevi. Konya. 2013. s.115.

⁷ Ceyhan Elgin, Oğuz Öztunalı. "Shadow Economies around the World: Model Based Estimates". Bogazici University, Department of Economics Working Papers. Sayı: 2012/05. s.47.

⁸ (www.bumko.gov.tr/TR,8115/vergi-gelirleri.html). Erişim tarihi: 13 Nisan 2019.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı. Faaliyet Raporları (2014-2018). (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi:12 Nisan 2019.

¹⁰ Tamer Budak. "Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi". İ.Ü. Maliye Araştırmaları Merkezi. Sayı:52. s.47.

vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektir.¹¹ Bu Kanun Anayasanın 74. maddesinde siyasi hak olarak yer alan Dilekçe Hakkının nasıl kullanılacağı ve değerlendirileceğini düzenlemektedir.

Yine bu kanuni dayanakların yanı sıra; dilekçe hakkının kullanılmasına dair 1993/2 sayılı Başbakanlık genelgesi düzenlenmiş olup genelgede; ihbar ve şikâyet konulu dilekçelerin inandırıcı mahiyette olması, yeterli bilgi ve belgelerle donatılmış olması gibi içeriksel düzenlemeler yer almaktadır. 2004/12 sayılı Başbakanlık genelgesinde ise; ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konu içermeyen ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçelerin cevaplandırılmayacağı gibi şekli hususlar ağırlıktadır.¹² Bilindiği üzere vergi yükümlülüklerine ilişkin olarak 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulmuştur. Bu başkanlığa bağlı ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek amacıyla da Vergi İletişim Merkezi (VİMER) hizmet vermektedir. Bakanlık ihbar ve şikâyetleri 1993/2 ve 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgelerinin yanında 1990/1 ve 1992/1 sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi ile 2000/1 sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi çerçevesinde değerlendirmektedir.¹³

Vergi kayıp ve kaçacağını ihbar edenlere ihbar

ikramiyesinin hangi şartlarda verileceği 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme: “ *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*” şeklinde ifade edilmektedir.

2.2- Genel Şartlar

İhbar ikramiyesinin muhbire ödenebilmesi için gerekli şartlar 1905 sayılı Kanununun 6. maddesinde düzenlenmiş olup detayları maddeler halinde aşağıdaki gibidir.^{14, 15, 16, 17}

- Muhbir tarafından herhangi bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin ihbarında olayların somut bir şekilde ifade edilmesi ve delillere dayanması şartı aranır. Ayrıca muhbirin ortaya koymuş olduğu ihbar konuları ile vergi incelemesi sonunda tespit edilen matrah farkları arasında illiyet bağı olması gerekir.
- İhbar ikramiyesine konu olacak vergiler devamlılık arz eden vergiler ve buna bağlı vergi ziyai cezaları olması gerekir. Dolayısıyla, bir defaya mahsus çıkartılan olağüstü vergiler ve buna bağlı cezalar ihbar ikramiyesinin konusuna girmemektedir. Devamlılık arz eden vergiler tablo 1’ de yer almaktadır.

¹¹ 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunu’nun 1. Maddesi

¹² İmdat Türkay. “Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramiyesi”. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2015. s.124-125.

¹³ M. Meftun Canbek. “Vergi Aflarının İhbarcılara Olumsuz Etkileri”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.311. 2014. s:116

¹⁴ Ayşe Gınalı. “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul Ve Esasları”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı:101. 2010. s.145

¹⁵ Tamer Budak. a.g.e. s.52.

¹⁶ İmdat Türkay. a.g.e. s.147-155

¹⁷ Fatma Taş. “Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramiyesi:Sorunlar ve Çözümler”.Maliye Dergisi. Sayı: 172. 2017. s.179.

Tablo 1: İhbar İkramesine Konu Olacak / Olmayacak Vergi ve Cezalar¹⁸

| İhbar İkramesine Hesaplanacak Vergi ve Cezalar | İhbar İkramesine Hesaplanmayacak Vergi ve Cezalar |
|--|--|
| Kurumlar vergisi | Gecikme zammı |
| Gelir vergisi | Gecikme faizi |
| Gelir stopaj vergisi | Özel usulsüzlük cezası |
| Kurum stopaj vergisi | Genel usulsüzlük cezası (I. ve II. derece) |
| Katma değer vergisi | Geçici vergi |
| Özel tüketim vergisi | Geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası |
| Damga vergisi | Net aktif vergisi, ekonomik denge vergisi gibi ek vergiler |
| Motorlu taşıtlar vergisi | |
| Banka ve sigorta muameleleri vergisi | |
| Özel iletişim vergisi | |
| Şans oyunları vergisi | |
| Tapu harcı | |
| Yukarıda yer alan vergilere ait vergi ziyai cezası | |

- Muhbirin ihbar ikramiyesi talebinde bulunması gerekir.
- Muhbirin ihbarından önce vergi incelemesine başlanmamış olması gerekir. Ayrıca vergi incelemesi bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir.
- Muhbir ihbar dilekçesinde ad, soyad, ikametgâh adresi, imzası bulunmalıdır, yani kendini gizlememelidir. Şayet ihbar isimsiz ise, vergi incelemesi bitmeden muhbirin ortaya çıkmış olması gerekir.
- İhbarcı inceleme elemanına ihbarla ilgili bilgi ve belgeleri vermelidir.
- Vergi inceleme elemanı ihbar ikramiyesi görüş raporunda ihbar ikramiyesi ödenmesi gerektiğine dair olumlu görüş bildirmesi gerekir.
- İhbar, 213 sayılı VUK'un 114. maddesi kapsamında tarh zaman aşımı içinde yapılmalıdır.
- Aynı konu hakkında birden fazla muhbir ihbarda bulunursa, ikramiye ilk önce ihbarda bulunana verilir.

- Muhbirin mal memuru ve vergilerle ilgili komisyon üyesi, vergilerin tarh ve tahakkukunda görevli olmaması gerekir. Daha sarıh bir şekilde ifade etmek gerekirse 213 sayılı VUK' un 5. maddesinde sayılan bu kişiler; "Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar; Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler." ihbar ikramiyesi alamazlar.

2.3- İhbar İkramesinin Hesaplanması

İhbar sonucu yapılan vergi incelemesi sonucunda tahakkuk edecek olan vergi aslı ve vergi ziyai cezası toplamı üzerinden 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinde belirtilen oranlar dahilinde ihbar ikramiyesi hesaplanır. Bu oranlar ise;

| | |
|--|------|
| 500 liraya kadar | % 15 |
| 5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için | % 30 |

¹⁸ İmdat Türkay. a.g.e. s.175

15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için % 20
15 000 liradan yukarı olan kısım için % 10
şeklinde hesaplanır. Ancak 1931 yılında belirlenen bu tutarlar bugün için herhangi bir değeri olmadığından ilk üç tarife dikkate alınmayıp sadece dördüncü tarife olan % 10 dikkate alınarak hesaplanır.¹⁹

Mezkûr Kanun'un maddesinin ikinci fıkrasında, ikramiyenin muhbire ödenmesi aşamasında; verginin kati suretle tahakkukunda 1/3'ü, vergi ve vergi ziyai cezasının tahsilinde ise 2/3'ü izlenmektedir. Burada ifade edilen kati tahakkuktan kasıt ise; 213 sayılı VUK'un tahakkuk kavramını açıklamış; ancak kati tahakkuk kavramına değinmemiştir. 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinin düzenlenme şekli kati tahakkukun kesinleşme kavramını ifade ettiği anlaşılmaktadır. Bakanlıkta bu bağlamda yaklaşım izlenmektedir. Bunun için ikramiyenin ilk kısmı olan 1/3'lük kısmın muhbire ödenebilmesi için; mükellef bütün yargı aşamasını tamamlamış ve bu aşama sonunda davayı kaybetmesi gerekmektedir.²⁰

2.4- İhbar İkramesinin Vergilendirilmesi

İhbarcıya ödenen ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesine ilişkin olarak; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (193 sayılı GVK)'nun 2. maddesinde gelirin unsurları tek tek belirtilmiştir. Bunlar: ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olarak sıralanmıştır. Her bir kazanç unsurunun çerçevesi açık bir şekilde belirlenmiştir. Bunlar haricindeki kazançların gelir vergisinin konusuna girmediği ve vergilendirilemeyeceği belirtilmiştir. Hatta diğer kazanç ve iratların torba bir kazanç unsuru olmadığı, hangi kazançların bu unsura girdiği

mezkûr kanunun 80 ile 82 maddeleri arasında detaylıca açıklanmıştır. Buna göre ihbar ikramiyesi bu kazanç unsurlarının hiç birine girmediğinden Gelir Vergisi yönünden vergilendirilmesi mümkün değildir. Konuyla ilgili olarak 105 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği düzenlenmiştir. Buna göre: *"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 hiç birine 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."* şeklinde ifade edilmiştir. Anlaşılacağı üzere ihbar ikramiyesinin gelirin unsurlarına girmediğinden gelir vergisi yönünden vergilendirilmeyeceği; ancak 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (7338 sayılı Kanun)'na göre vergilendirileceği belirtilmiştir.

7338 sayılı Kanununun 1.maddesine göre: *"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."* denilmektedir. Madde de ifade edilen "şahıs" ifadesinde; hakiki (gerçek) ve hükümü (tüzel) şahısları, "mal" tabirinde ise; menkul ve gayrimenkul bütün hak ve alacakları mezkûr kanununun 2. maddesinde açıklanmıştır. Bu Kanun'un 4. maddesinin (d) fıkrasında: *"ivazsız suretle vaki intikallerin (01.01.2019 tarihi itibarıyla) 5.760 -TL'si istisna" olduğu; 17.maddesinde ise: "Amme idare ve mü-*

¹⁹ İmdat Türkay. a.g.e. s.186

²⁰ Fatma Taş. a.g.e. s.181

esseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralyanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren her hangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvelemlerde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler. Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler...” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu yasal dayanaklar doğrultusunda vergi idaresi, muhbire ihbar ikramiyesini ödeyeceği vakit, 7338 sayılı Kanundaki istisna tutarı dikkate alınarak ikramiye hesaplanacak ve mezkûr kanunun 17. maddesindeki tevkifat yapıldıktan sonra net ikramiye tutarı ödenecektir. Bu durum verginin ödenmesine dair bir vergi güvenlik müessesesi konumunda olup, muhbirin beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.^{21, 22}

Ayrıca ihbar ikramiyesinin ödenmesinde düzenlenen kâğıtlar; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun konusuna girdiğinden, ikramiyenin ödenmesinde damga vergisi kesintisi yapılmaktadır.²³

3- İHBAR İKRAMİYESİNE DAİR ÖZELLİKLİ KONULAR

İhbar ikramiyesinin dayanağını 31.12.1931 tarihinde yayımlanan 1905 sayılı Kanun oluşturduğu için tarihten günümüze kadar kanunda herhangi bir değişiklik yapılmaması, dilinin ağır olması ve geniş çaplı alt düzenlemeleri olmasından dolayı, yeni gelişen olay ve durumlara karşı yetersiz kalmakta ve beraberinde birçok belirsizliklere neden olmaktadır. Bu belirsizliklerin neler olduğu ve nasıl çözüm yollarına dair öneriler bu bölümde ele alınmıştır.

3.1- Tapu Harcının İhbar İkramiyesine Konu Olup Olamayacağı

İhbar ikramiyesi 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinde sadece devamlılık arz eden vergiler ve vergi ziyai cezalarının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Tapu harcı ise gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi daimi suretle mükelleflerin ödediği vergilerden değildir. Ancak ihbar ikramiyesinin tapu harcına konu olacağına ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 21.04.2004 tarih 17708 sayılı yazısında açıklık getirilmiştir. Bu yazıya göre: “*tapu harcı, 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, işlemin taraflarından alınan daimi bir kamu geliri olduğundan daimi vergiler gibi ihbar ikramiyesine konu teşkil etmektedir. Bu nedenle Vergi Daireleri İşlem Yönergesine göre tapu harcının süreksiz yükümlülük kapsamında olması bu harç üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmeyeceği anlamına gelmemektedir.*” şeklinde ifade edilmiştir. İlgili yazıdan anlaşılacağı üzere tapu harcının ve bundan tevellüt vergi ziyai cezasının ihbar ikramiyesine konu olacağı sarih bir şekilde netlik kazanmıştır.

3.2- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere İhbar İkramiyesi Ödenip Ödenmeyeceği

1905 sayılı Kanunun 6. maddesinin son fıkrasında kimlere ikramiye verilmeyeceği şu şekilde belirtilmiştir: “*bilumum mal memurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye veril-*

²¹ İzlem Oral. “İhbar İkramiyesi Alacakları Devir ve Temlik Edilebilir Mi?”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı:151. 2019. s.189.

²² İmdat Türkay. a.g.e. s.223-224.

²³ İmdat Türkay. a.g.e. s.236.

mez". Kanun'un yayımlandığı 1931 yılı düşünüldüğünde, o dönemin kamu idari yapısı günümüze nispetle daha dar kapsamdadır. Bu sebeple yeni meslek gruplarının gelişmesi, kamu idaresinin geniş yelpazeye yayılmasından ötürü mezkûr kanun maddesinin son fıkrası bu yeniliklere cevap verememektedir.²⁴

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 sayılı Kanun)'nun 43.maddesine göre: "*Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar...*" hükmü gereği meslek mensuplarının ihbar ikramiyesinden yararlanması mümkün değildir. Bu konu hakkında Ankara 6 No.lu Vergi Mahkemesi de meslek mensubu olan muhbire ihbar ikramiyesi ödenmeyeceğine yönelik karar vermiş ve söz konusu kararı Danıştay 3. Dairesi oybirliği ile onaylamıştır.²⁵

Burada belirsizlik oluşturan nokta ise meslek mensuplarına ikramiye verilmesini engelleyen husus; sadece sözleşme yapmış oldukları mükellefleri mi, yoksa herhangi bir iş ilişkisi olmadığı diğer mükellefleri de mi kapsadığı mevzudur. 3568 sayılı Kanunun 43. Maddesinde yer alan "... işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler..." lafzi ile meslek mensuplarının işinin bir parçası olan mükellefleri kapsama dahil olduğu anlaşılmaktadır. Yani meslek erbabının birlikte çalıştığı mükellefleri ve bu mükelleflerle ticari ilişki içinde olan diğer mükellefleri kapsamaktadır.²⁶ Bu sebeple bunlar haricinde kalan mükellefleri

ihbar etmesinden dolayı meslek mensubunun ikramiye alabileceği anlaşılmaktadır.

3.3- Muhbirin Vergi Kaçırmaya İştirak Etmesi veya Şirket Ortağı Olmasında İkramiye Ödenip Ödenmeyeceği

Muhbirin vergi kaçırma iştiraki olması halinde ise, ihbara ilişkin şekil şartlarını yerine getirildiyse ve yapılan vergi incelemesinde tespit edilen matrah farkı sonrasında düzenlenen İhbar İkramiyesi Görüş Öneri Raporunda hakkında olumlu görüş bildirilmişse ikramiye alabilecektir. Bu sebeple muhbirin; ihbarda bulunduğu mükellefin çalışanı, ortağı veya yöneticisi olması, kendisine ikramiye ödenmesine engel değildir. Bununla ilgili olarak 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinde, ikramiye ödenebilmesi için ihbarda bulunanın olayla ilgisinin olmaması ya da vergi kaçırma yardım etmemesi şartını aramamaktadır. Ancak, muhbirin kaçırması olduğu vergi dolayısıyla kendisine ceza kesilmesi zahtan varestedir.^{27, 28}

3.4- İhbar İkramiyesinin 7338 Sayılı Kanuna Göre Beyanı ve İstisna Tutarı

İhbar ikramiyesinin 105 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre gelir vergisinin konusuna girmeyip Veraset Ve İntikal Vergisi'nin konusuna girdiği hususu çalışmanın 2.4. bölümünde belirtilmiştir. 7338 sayılı Kanun'unun 4. maddesinin (d) bendinde ivazsız suretle vaki intikallerin (2019 yılı için) 5.760 –TL'sinin istisna edileceği; 5. maddesinde ise verginin mükellefinin veraset yoluyla veya ivazsız bir suretle mal iktisap eden

²⁴ Nevzat Şenses. "Vergi Denetiminde İhbar Müessesesi ve Etkinliği". (<https://vergiportal.net/arastirmalar/vergi-denetiminde-ihbar-muessesesi-ve-etkinligi>). Erişim tarihi: 15 Nisan 2019.

²⁵ Ankara 6 No.lu Vergi Mahkemesinin 08.12.2011 Tarih 2011/1715 Esas sayılı, 2011/1413 sayılı Kararı, Danıştay 3. Dairesinin 19.02.2013 Tarih 2012/747 Esas No.lu, 2013/478 sayılı Kararı

²⁶ Fatma Taş. a.g.e. s.182.

²⁷ Uğur UĞURLU. "İhbar İkramiyesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı: 100. 2008. s.107.

²⁸ İmdat Türkay. a.g.e. s.158-160.

şahıs olacağı; 7. maddesinde veraset veya ivazsız mal iktisap edenlerin iktisap ettikleri malları beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları; 9. maddenin (2) fıkrasında da, diğer suretle meydana gelen intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içine beyanname verileceği hüküm altına alınmıştır.

1905 sayılı Kanununun 6. maddesinde ihbar ikramiyesinin üçte birinin kati tahakkukunda, üçte ikisinin ise verginin tahsilinden hemen sonra ödeneceği belirtilmiştir. Burada merak konusu olan istisna tutarından yararlanma zamanıdır. Bu konuyla İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.01.2014 Tarih 66813766-032-21 sayılı özelveği ile açıklığa kavuşturulmuştur. Özelge de; ihbar ikramiyesinin yetkili makamca kısım kısım ödemesi 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 (2019 yılı için) 5.760 –TL'lik istisnanın da her ödeme için ayrı ayrı uygulanacağı ifade edilmiştir.

3.5- Uzlaşmanın İhbar İkramiyesine Etkisi

Mükellefe tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı mükellefin başvuru yollarından birisi uzlaşma müessesesidir. Mükellef uzlaşmaya başvurur ve uzlaşma sağlanırsa vergi ve cezalar tahakkuk edip kesinleşmektedir. Burada 1905 sayılı Kanun açısından tereddüt edilen mesele; ihbar ikramiyesi tutarının uzlaşma öncesindeki vergi ve cezalar

üzerinden mi, yoksa uzlaşma sağlanan rakamlar üzerinden mi hesaplanacağıdır. Mezkûr Kanun'un 6. maddesinde ihbar ikramiyesinin üçte birlik kısmının ödenmesinde kati tahakkuk şartı aramaktadır. Kati tahakkukun, güncel vergi mevzuatındaki karşılığının kesinleşme olduğunu çalışmanın 2.3. bölümünde ifade edilmiştir. Dolayısıyla uzlaşma sonucu sağlanan rakamlar üzerinden ihbar ikramiyesi hesaplanması gerekmektedir.²⁹ Bu konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse:

Örnek-1: Bay (A), Ankara'da faaliyet gösteren (Y) A.Ş.'yi 2018 faaliyet dönemine ilişkin vergi kaçırmakla suçlayıp 15.04.2019 tarihinde idareye ihbar etmiştir. İhbara ilişkin şartlar yerine getirilmiştir. Vergi Müfettişi Bay (E) tarafından ihbarda belirtilen hususlarla ilgili olarak (Y) A.Ş. incelenmiş olup 2018 dönemine ait 100.000 –TL Kurumlar Vergisi ve buna bağlı bir kat vergi ziyai cezası, 12 aya ilişkin 18.000 –TL Katma Değer Vergisi ve buna bağlı bir kat vergi ziyai cezası, 20.000 –TL Kurum Geçici Vergi ve bir kat vergi ziyai cezası ile 10.000 –TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi hususları Vergi İnceleme Raporunda önerilmiş olup tutanak tanzim tarihi 15.12.2018'dir. Mükellef kurum tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiş ve uzlaşma neticesinde vergi asılları aynen kalırken vergi ziyai cezaları %25 oranında indirilmiştir. Özel usulsüzlük cezası ise 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kanuni düzenlemeyle tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakıldığından tutar aynen kalmıştır. Buna göre muhbir Bay (A)' ya ödenecek ihbar ikramiyesi tutarı şu şekilde olacaktır:

²⁹ Fatma Taş. a.g.e. s.180.

| Önerilen Vergi ve Cezalar | Uzlaşılın Vergi ve Cezalar |
|-----------------------------------|--|
| 100.000 –TL Kurumlar Vergisi | 100.000 –TL Kurumlar Vergisi |
| 100.000 –TL Vergi Ziyai Cezası | 75.000 –TL Vergi Ziyai Cezası |
| 18.000 –TL Katma Değer Vergisi | 18.000 –TL Katma Değer Vergisi |
| 18.000 –TL Vergi Ziyai Cezası | 13.500 –TL Vergi Ziyai Cezası |
| 20.000 –TL Kurum Geçici Vergi | 20.000 –TL Kurum Geçici Vergi |
| 20.000 –TL Vergi Ziyai Cezası | 15.000 –TL Vergi Ziyai Cezası |
| 10.000 –TL Özel Usulsüzlük Cezası | Özel Usulsüzlük Cezası Uzlaşma Kapsamı Dışındadır. |

İhbar ikramiyesinin konusuna geçici vergi ve buna bağlı vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezası girmediğinden diğer uzlaşılın vergi ve cezalar kapsama dahil olacaktır. Buna göre: 100.000 –TL Kurumlar Vergisi, 75.000 –TL Vergi Ziyai Cezası, 18.000 –TL Katma Değer Vergisi ve 13.500 –TL Vergi Ziyai Cezası olup toplamda 206.500 –TL üzerinden ihbar ikramiyesi hesaplanacaktır. İhbar ikramiyesinde uygulanan oran %10 olduğuna göre toplamda (206.500 * %10) 20.650 TL ikramiye ödenecektir. Bu tutarın üçte biri kati tahakkukta, üçte ikisi ise verginin tahsilinden hemen sonra muhbire ödenecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamada kati tahakkuk eden vergi üzerinden hesaplanan ikramiyenin üçte birini ödemekte; ancak cezanın tahakkuku anında ikramiye ödememekte ve ceza üzerinden hesaplanan ikramiyenin tamamını tahsilattan hemen sonra ödemektedir.³⁰ Buna göre kati tahakkukta 118.000 –TL'lik vergi aslının (118.000 * %10) 11.800 –TL'sinin üçte birlik kısmı olan (11.800 * 1/3) 3.934 –TL, geriye kalan (20.650 - 3.934) 16.716 –TL' si tahsilattan sonra ödenecektir.

3.6- Cezalarda İndirimin İhbar İkramesine Etkisi

Cezalarda indirim 213 sayılı VUK' un 376. maddesinde düzenlenmiş olup indirim talebinde bulu-

nan mükellefe talepte bulunduğu cezalara karşı indirim söz konusu iken vergi aslına karşı herhangi bir indirim uygulanmamaktadır. Bu kanun maddesine göre "İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu 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:

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük yarısı *indirilir.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Anlaşılabacağı üzere mükellef ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde indirim talebinde bulunması halinde vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belirtilen nispetlerde indirimden yararlanmaktadır.

Burada tereddüt edilen husus ise; mükellef cezalarda indirim talebinde bulunması halinde ihbar ikramiyesinin hangi tutar üzerinden ödeneceğidir. Cezalarda indirim müessesesinde, cezalara indirim uygulandıktan sonra arta kalan tutar tahakkuk etmekte olup ihbar ikramiyesi de vergi aslı ve indirimden arta kalan vergi ziyai cezasının toplamından hesaplanmalıdır.³¹

³⁰ İmdat Türkay. a.g.e. s.222.

³¹ İmdat Türkay. a.g.e. s.205.

Mükellef cezalarda indirim müessesesinden yararlandığında, ödemeyi vadesinde veya 6183 sayılı Kanun kapsamında teminat göstererek vadesinin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödemesi gerekmektedir. Ancak mükellef bu süre zarfında ödemeyi gerçekleştirmezse cezalarda indirim hükmünden faydalanamaz. Bu durumda şu soru akla gelmektedir: mükellef cezalarda indirim hükmünden yararlanıp ödemeyi zamanında gerçekleştirmediğinde, ihbar ikramiyesinde hesaplama nasıl olacaktır? 1905 sayılı Kanunun 6. maddesinde “ikramiyenin üçte biri kati suretle tahakkukunda” ifadesi dikkate alındığında; indirim hakkının kaybedilmesinde, ihbar ikramiyesi vergi aslının tamamı ile indirime tabi tutulmaması vergi ziyayı cezasının toplamından oluşacaktır.³²

3.7- Vergi İadesi ve Devir Hallerinin İhbar İkramesine Etkisi

Mükellefler 193 sayılı Kanunun 121.maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 34. maddesi gereği, beyannameye gösterilen kazanç, yıl içinde tevkif suretiyle ödenen tutardan mahsup edilmektedir. Eğer mükellefin yıl içinde kesinti suretiyle ödemiş olduğu tutar, beyannameye gösterilen tutardan fazla ise; vergi dairesi tarafından mükellefe yazı ile bildirilmektedir. Söz konusu yazının mükellefe tebellüğ tarihinden itibaren, mükellef bir yıl içinde başvurusu halinde aradaki fark kendisine iade edilmektedir.³³ Aynı şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (1) fıkrasında mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, madde de belirtilen indirim hükümlerinden yararlanacaktır. Söz konusu ka-

nunun (2) fıkrasında indirilecek katma değer vergisi toplamının hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunup ve iade edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak fıkranın devamında aradaki farkın mükellefin diğer borçlarına mahsup edilebileceği ifade edilmiştir.³⁴

İhbar ikramiyesi yönünden belirsizlik arz eden durum ise, mükellefin kesinti suretiyle ödemiş oldukları verginin hesaplanan vergiden fazla olması veya devreden KDV'sinin bulunması halinde ihbar ikramiyesinin hangi değer üzerinden hesaplanacağıdır. Böyle durumlarda her zaman tarhiyat ve devamında vergi tahakkuku yapılamamakta; fakat mükellefin iade ve devir rakamı düzeltilmektedir. Bu durumda muhbire ihbar ikramiyesi hesaplanırken tespit edilen rakam üzerinden mi, yoksa düzeltme sonrası tahakkuk edecek herhangi bir rakam varsa bu rakam üzerinden mi hesaplanacağıdır?³⁵ 1905 sayılı kanunun 6. maddesinin lafzi yorumu dikkate alındığında; ihbar ikramiyesinin ödenebilmesi için gizlenmiş (ketmedilmiş), beyan edilmemiş kazancın ortaya çıkarılması üzerinden kazanç farkları nedeniyle oluşan tahakkuklardan ikramiye ödenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.³⁶

Mükellefin cari veya geçmiş yıl zararı olması halinde de ihbar ikramiyesinde dikkate alınacak rakama ilişkin olarak yukarıda bahsedilen hüküm geçerli olacaktır. Yani, mükellefin cari veya geçmiş yıl zararı mahsup edildikten sonra tahakkuk edecek vergi ve vergi ziyayı cezası olursa bu rakam üzerinden hesaplanacaktır. Şayet tahakkuk edecek herhangi bir vergi ve vergi ziyayı cezası olmazsa ihbar ikramiyesi de hesaplanmayacaktır. Özetle, bulunan kazanç farkının herhan-

³² İmdat Türkay. a.g.e. s.205-207.

³³ İmdat Türkay. a.g.e. s.208.

³⁴ İmdat Türkay. a.g.e. s. 215.

³⁵ Fatma Taş. a.g.e. s.181.

³⁶ Deniz, Ceyhan. “İhbar İkramesi: Özellikli Durumlar”. Yaklaşım Dergisi. 2011. Sayı:226. s. 151-152.

gi bir kısmı tahakkuk ederse muhbire ikramiye ödenmesi gerekecektir.

3.8- Mükellefin Ölümü veya Af Kanunları Sonucu İkramiyenin Ödenip Ödenmeyeceği

Mükellefin ölümü halinde 213 sayılı VUK'un 372. maddesine göre vergi cezalarının düşeceği hüküm altına alınmıştır. Vergi cezaları ise, vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olup cezanın şahsiliği ilkesi gereği tamamı terkin edilmektedir. Diğer taraftan yapılandırma, vergi barışı gibi adlarla çıkarılan af kanunları ile mükellefin matrah artırımında bulunması şartıyla hakkında herhangi bir inceleme veya tarhiyat yapılmayacağı yasal olarak garanti altına alınabilmektedir.

Yakın tarihte çıkarılan 18.05.2018 tarih 7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun bu kapsamda örnek olarak verilebilir. Anılan Kanunun 5.maddesinin (1), (2) ve (3) fıkralarında matrah artırımında bulunan mükelleflerin incelenmeyeceği ve herhangi bir tarhiyat yapılmayacağı belirtilmiştir. Bunun istisnası ise ilgili maddenin (9) fıkrasında açıklanmış olup buna göre; "213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" veya bu fiiller nedeniyle incelemesi devam edenler ile terör suçundan hüküm giyenler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğu karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı ya-

hut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlanamazlar..." şeklinde ifade edilmiştir.

Burada tereddüt edilen husus ise, mükellefin ölümü halinde ihbar ikramiyesine vergi ziyai cezasının dâhil olup olmayacağı ve mükellefin matrah artırımından yararlanması halinde ihbarcıya ikramiye ödenip ödenmeyeceğidir.

Mükellefin ölümü halinde cezalar terkin edildiğinden vergi ziyai cezasının tarhiyatını gerektirecek bir husus bulunmayacağından ihbar ikramiyesi söz konusu olmayacaktır.³⁷ Mükellefin matrah artırımından yararlanması durumunda ise; ihbarın 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi kapsamı haricinde olması şartıyla herhangi bir inceleme ve tarhiyat yapılamayacağından akabinde ikramiye ödenmesi de söz konusu olmayacaktır. Şayet ihbar, 213 sayılı VUK'un 359/b maddesi kapsamında ise, mükellef matrah artırımında bulunmuş olsa bile inceleme ve tarhiyat yapılabileceğinden muhbire ikramiye ödenmesi gerekecektir.³⁸

4- ÜLKEMİZDE İHBAR İKRAMIYESİNİN KAPSAMI ve GELİŞTİRİLMESİNE DAİR ÖNERİLER

Ülkemizde ihbar ikramiyesi 1905 sayılı kanunla uygulanmaya başlanmış ve 3071 sayılı kanun ve ilgili alt düzenlemelerle birlikte şekil şartları belirlenmiştir. 2014 ile 2018 yılları arasında ülkemizde ihbar talebinde bulunan kişi sayısı ve ödenen ikramiye tutarları Tablo 2' de yer almaktadır.

³⁷ İmdat Türkay. a.g.e. s.222-223.

³⁸ Fatma Taş. a.g.e. s.187.

Tablo 2: Türkiye’de 2014-2018 Yıllarına Ait İhbar Sayısı ve Ödenen İkramiye Tutarı

| Yılı | İkramiye Ödenen Kişi Sayısı | Ödenen İkramiye Tutarı (TL) |
|------|-----------------------------|-----------------------------|
| 2014 | 296 | 6.202.554 |
| 2015 | 338 | 6.045.626 |
| 2016 | 240 | 3.142.130 |
| 2017 | 454 | 12.870.004 |
| 2018 | 391 | 6.396.266 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yıllara Ait Faaliyet Raporları (www.gib.gov.tr)

Türkiye’nin nüfusu 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla 82.003.882³⁹ kişiden oluştuğu dikkate alındığında ikramiye ödenen kişi sayısı toplam nüfusa nispetle çok düşük kalmaktadır. Genel itibarıyla değerlendirildiğinde ise; 2016 ve 2018 yılları haricinde ikramiye ödenen kişi sayısı ve ikramiye tutarında artış görülmektedir. Bahsedilen yıllardaki azalışın sebebi; 2016 yılındaki 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ve 2018 yılındaki 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunda yer alan matrah artırımına ilişkin hükümlerdir. Makalenin 3.8. bölümünde açıklandığı üzere matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırım yaptıkları yıllar itibarıyla haklarında herhangi bir tarhiyat ve inceleme yapılamadığından muhbirlerle ikramiye ödenememekte, dolayısıyla bu durum belirtilen yıllarda istatistiksel azalışa sebep olmuştur.

Diğer taraftan Türkiye’de kayıt dışı ekonomi %27,68 iken⁴⁰ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)’nde ise bu oran ortalama % 22-

23 civarındadır.⁴¹ Ülkemizde kayıt dışılık OECD ortalamasına göre yüksektir. Bu sebeple ülkemizde kayıt dışı ekonominin yüksek olmasının nedenlerinin başında ihbar müessesesinin etkin bir şekilde çalışmaması gelmektedir. Oysa toplumun her bir ferdi kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden şikâyet etmekte; ancak vergi kaçırıcıları ihbar etme noktasında yeterince gayret sarf etmemektedir. Bu durum ihbar müessesesini atıl hale getirmektedir.⁴²

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler işletmeler düzeyinde haksız rekabete yol açarken; toplum bazında ise vergisini ödemeyen mükelleflerin vergi yüklerinin, vergisini ödeyen dürüst mükellefler üzerine yıkılmasına sebep olmakta ve durum vergi adaletini zedelemektedir. Bu sebeple devletin finansman kaynağını kemiren kayıt dışılık ile mücadele de, başta vergi denetimleri gelmektedir.⁴³ Ancak ülkemizde vergi inceleme oranları %1-3⁴⁴ arasında olduğu için mükellefler vergi denetiminden çekinmemektedir. Dolayısıyla kayıt dışılıkla mücadele de vergi denetiminden ziyade toplumdaki bireylerin birbirlerini denetlemelerini

³⁹ (www.tuik.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

⁴⁰ Ceyhan Elgin, Oğuz Öztunalı. a.g.e. s.47.

⁴¹ Ceyhan Elgin, Oğuz Öztunalı. a.g.e. s.10-15.

⁴² Tamer Budak. a.g.e. s.59.

⁴³ Feden Akkoç, Sezgin Demir. “Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye’deki Düzeyi ile Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Denetimlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt Dışı Ekonomiyi Algılamaları: Aydın İli Örneği”. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı: 26/2011. s.10-11.

⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı. Faaliyet Raporları (2014-2018). (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

sağlayacak ve gönüllük esasını içinde barındıracak bir sistem daha etkili ve verimli olacaktır. Bu sebeple ihbar müessesesinin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması ülkemiz için elzemdir.

İhbar müessesesinin geliştirilmesi için teşvik amaçlı muhbire ikramiye ödenmektedir. Ancak Tablo 2'deki verilerden anlaşılacağı üzere ikramiyenin pratikte pek de teşvik edici olmadığı görülmektedir. Bunun yanı sıra, toplumun muhbirlik edenlere karşı olumsuz tavır takındıklarını, insanların bu noktada yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ve kimliklerinin ifşa edilmesi korkusunu da göz ardı etmemek gerekir.

Ülkemizde ihbarda bulunanlar, ekseriyetle salt devleti düşünerek veya gelir idaresine yardımcı olmak veyahut bilinçli bir vatandaş olmak için yapıldığını söylemek pek de mümkün değildir. Genelde maddi veya manevi kişisel çıkarlar ihlal edildiğinde ihbar müessesesine başvurulmaktadır. Yani, muhbire zarar dokunmadan ihbar etmeyi düşünmemektedir.⁴⁵ Oysa Anayasamızda muhbirlik her ne kadar vatandaşlık ödev ve sorumluluğu olarak telakki edilmese de, her bir ferdin bu bilinçle hareket etmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Hükümetler kayıt dışı ekonomiyi azaltmaya ve rekabeti geliştirmeye yönelik politikalar uygulamaktadırlar. Bu uygulamalar çerçevesinde devlet, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için denetimler yapmaktadır. Ancak bu denetimler yeterli oranda değildir. Denetimlerin artırılması için devletin yanı sıra toplumdaki bireylerin hem kendilerini hem de birbirlerini denetleyebileceği bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu düzenlemenin gerçekleştirilmesinde en büyük araç ihbar müessesesidir. Bu müessese vergi kayıp ve kaçacağını ihbar eden muhbirlerle teşvik amaçlı ödenen ikramiyenin şartlarını ihtiva etmektedir.

Ancak istatistiklere bakıldığında ihbarda bulunan kişi sayısı ve ikramiye ödenen tutarlar bu müessesesinin istenilen düzeyde olmadığını göstermektedir.

Bunun sebeplerine bakıldığında ise; ihbar ikramiyesi sisteminin şartlarını belirleyen 1931 yılında yayımlanan 1905 sayılı Kanunun dilinin ağır olması, güncel olmaması ve içinde belirsizlikleri barındırması, ikramiyenin tatmin edici olmaması, toplumun muhbirliğe olan olumsuz bakış açısı, vergi bilincinin topluma yeterince yerleşmemesi gibi temel sebepler yer almaktadır. Bunun için vergi bilincinin topluma kazandırılması için çeşitli çalışmalar yapılması ve muhbirin kolaylıkla ihbarını iletebileceği teknolojik alt yapının hazırlanması, yasal düzenlemelerdeki belirsizliklerin giderilmesi ve ikramiyenin oranları artan oranlı bir şekilde güncellenip tatmin edici bir seviyede olması bu müesseseyi daha etkin ve verimli hale getirecektir.

KAYNAKÇA

- Ankara 6 No.lu Vergi Mahkemesinin 08.12.2011 Tarih 2011/1715 Esas sayılı, 2011/1413 sayılı Kararı, Danıştay 3. Dairesinin 19.02.2013 Tarih 2012/747 Esas No.lu, 2013/478 sayılı Kararı
- Akkoç, F., Demir, S. (2011). "Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye'deki Düzeyi ile Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Denetmenlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt Dışı Ekonomiyi Algılamaları: Aydın İli Örneği". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı: 26 s.1-12.
- AVCI, S. "Muhbir, İspiyoncu, Müfteri". Yeniçağ Gazetesi. 07 Mayıs 2018 Tarihli Köşe yazısı. (<https://www.yenicaggazetesi.com.tr/muhbir-ispioncu-mufferi-47327yy.htm>). Erişim tarihi:09 Nisan 2019.

⁴⁵ İmdat Türkay. a.g.e. s.114.

- BUDAK, T. (2009). "Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi". İ.Ü. Maliye Araştırmaları Merkezi. Sayı:52. s.43-62.
- CANBEK, M. M. (2014). "Vergi Aflarının İhbarcılara Olumsuz Etkileri". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.311. s.115-117.
- CEYHUN, D. (2011). "İhbar İkramesi: Özelikli Durumlar", Yaklaşım Dergisi, II. Bölüm, Sayı:226, s. 150-153.
- ELGİN, C., ÖZTUNALI. O. (2012). "Shadow Economies around the World: Model Based Estimates". Bogazici University, Department of Economics Working Papers. Sayı: 2012/05. s.1-48.
- ERDOĞAN, M. (2016). "Fıkıh ve Hukuk Terimleri Sözlüğü". Ensar Neşriyat. 6. Baskı. İstanbul.
- GINALI, A. (2010). "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramesinin Usul Ve Esasları". Mali Çözüm Dergisi. Sayı:101. s.177-188.
- MÜSLİM, 78. Aktaran: NEBEVİ, İ. (2013). "Riyazü's Salihin". Konevi Yayınevi. 5. Baskı. Konya.
- ORAL, İ. (2019). "İhbar İkramesi Alacakları Devir ve Temlik Edilebilir Mi?". Mali Çözüm Dergisi. Sayı:151. s.185-190.
- ÖZTÜRK, B. (2006). "Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku". Seçkin Yayınevi. 10. Baskı. Ankara.
- ŞENSES, N. "Vergi Denetiminde İhbar Müessesesi ve Etkinliği". (<https://vergialgi.net/arastirmalar/vergi-denetiminde-ihbar-muessesesi-ve-etkinligi>). Erişim tarihi: 15 Nisan 2019.
- TAŞ, F. (2017). "Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramesi:Sorunlar ve Çözümler".Maliye Dergisi. Sayı: 172. s.177-188.
- TÜRKAY, İ. (2015). "Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramesi". Seçkin Yayıncılık. 2. Baskı. Ankara.
- UĞURLU, U. (2008). "İhbar İkramesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı: 100. s.103-110.
- YAŞAR, O. (2009). "Uygulamalı ve Yorumlu CMK". Seçkin Yayınevi. Cilt II. Ankara.
- (<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/turkiye-kayitdisi-ekonomide-birinci-40041686>). Erişim tarihi: 09 Nisan 2019.