



Yeşim KAYA (*)

İHBAR ve İHBAR İKRAMİYESİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ ve DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

1 - GİRİŞ

Güçlü bir ekonominin en önemli göstergelerinden biri kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasında vergi gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payıdır. Bu payın artırılabilmesi için kayıt dışı kalan, üzerinden vergi alınamayan ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada, vergisel yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getiren mükelleflerin yanında, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren kişi ve kurumları vergi idaresine ihbar eden kişilerin fonksiyonu önemli hale gelmektedir. Müessesenin cazip hale getirilebilmesi için de bir ikramiye ile desteklenmesi düşünülmüştür. İhbar ikramiyesi, kayıt dışı çalışarak vergi kaybına neden olanları bildiren gönüllülere kayıt dışı çalışanlar tarafından ödenmeyen vergilerin bir kısmının belirli koşullarla ödül olarak

ödenmesinden ibarettir.

Makalemizde ihbar konusuna ilişkin yasal düzenlemeler, ihbar edene verilmesi öngörülen ikramiyeye hak kazanma şartları, ikramiyeye konu olacak vergi ve cezalar ile ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi konuları Danıştay kararları ışığında değerlendirilmektedir.

2- KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

İhbar ikramiyesine ilişkin kanuni düzenleme, 1905 sayılı “**Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun**” ile yapılmıştır. Kanun’un, konumuza ilişkin hükümlerinin yer aldığı 6’nci maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

“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

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

cezalar mecmuu üzerinden aşağıdaki nispetler dahilinde ikramiye verilir.

500 liraya kadar yüzde 15

5.000 liraya kadar, 500 liradan

yukan olan kısım için “ 30

15.000 liraya kadar, 5.000 liradan

yukan olan kısım için “ 20

15.000 liradan yukan olan kısım için “ 10

Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiye'nin üçte biri verginin kat'ı surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir.”

Görüldüğü gibi maddede ihbar edilen vergiler için ödenmesi öngörülen ikramiye oranları belirlenmiştir. Buna göre **vergi ve ceza** toplamının 15.000 liraya (Eski Türk Lirasıyla) kadarlık kısmı için çeşitli oranlarda, 15.000 lirayı aşan kısmı için ise % **10** oranında ihbar ikramiyesi verilir.

İhbar ikramiyesinin dayanağını teşkil eden 1905 sayılı Kanun yürürlüğe girdiği 1931 yılından itibaren herhangi bir değişikliğe uğramamıştır. 1931 yılından günümüze kadar olan süre içerisinde vergi mevzuatımızda meydana gelen değişiklikler nedeniyle, 1905 sayılı Kanun'un uygulanmasına yönelik olarak yaşanan sorunları gidermek ve Kanun'un uygulanmasına ilişkin açıklamalarda bulunmak amacıyla yapılan yasal düzenlemelerden bizi ilgilendirenler aşağıdaki gibidir.¹

-Maliye Bakanlığının 11.07.1974 tarihli Genel yazısı,

-Başbakanlığın 21.12.1982 tarih 1982/112 sayılı Başbakanlık Genelgesi,

-10.11.1984 tarih 18571 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun,

-04.04.1974 Tarihli Bakanlık Makamı Onayı ile Oluşturulan Komisyon Kararı,

-Maliye Bakanlığının 22.11.1990 tarih 1990/1 Sıra No'lu İhbarlar İç Genelgesi,

- 1993/2 ve 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgeleri,

- 20.01.2000 tarih ve 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi,

-19.03.1992 tarih ve 1992/1 Sıra No.lu İhbarlar İç Genelgesi.

3- İHBAR İKRAMİYESİNE

HAK KAZANMA ŞARTLARI

İhbar ikramiyesinin, muhbire nasıl ve ne şekilde verileceğini belirten ve halen yürürlükte bulunan 1905 Sayılı Kanun ve diğer mevzuat kapsamında, ihbarda bulunan muhbirin ihbar ikramiyesine hak kazanabilmesi için, gerek muhbir olarak kendisinde, gerekse ihbarda bulunduğu konu hakkında yukarıda belirtilen mevzuatla hüküm altına alınan bazı şartların varlığı gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı muhbirlerle ödenecek ikramiyeler hakkında aranacak şartları 11/07/1974 tarih ve 2480532-1/794 sayılı Genel Yazısı ile açıklamıştır. Buna göre bir muhbire ikramiye ödenebilmesi için;²

¹ Mustafa Özer, “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde İhbar İkramiyesi”, 28.11.2008, <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/165> , Erişim: 16.05.2010; Ahmet Erol, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi”, Yaklaşım, Ekim 2009, Sayı: 202, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20091015461.htm> , Erişim: 16.05.2010; İmdat Türkay, “Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında İhbar Müessesesinin Fonksiyonu”, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2> , Erişim: 16.05.2010.

² Türkay, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2>

-Muhbirin ihbar ikramiyesi talebinde bulunması,

-Muhbirin kendisini gizlememesi,

-Muhbirin, vergi incelemesi bitmeden ihbarından vazgeçmemesi,

-İhbar konusu ile bulunan matrah farkları arasında illiyet bağı olması,

-İnceleme elemanına ihbar konusu ile ilgili bilgi ve somut belgeleri vermesi,

-İsimsiz ihbarlarda vergi incelemesi bitmeden muhbirin ortaya çıkmış olması,

-Vergi inceleme elemanının vergi inceleme raporlarında ayrı olarak "İhbar ikramiyesi Raporu" düzenlemesi ve bu raporda ikramiye ödemesi konusunda görüş bildirmesi, gerekmektedir.

İhbar tarih zamanaşımı süresi olan beş yıl içerisinde yazılı veya sözlü olarak yapılabilir. İhbar sözlü ise tutanağa geçirilmesi gerekir. İhbar somut olay ve delillere dayanmalı ve mükellefin hangi şekilde vergi kaçırdığı açıklanmalıdır. Somut olay gösterilmemesi veya deliller verilmesi hallerinde muhbire ikramiye ödemesi mümkün değildir.³

1905 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin son fıkrası hükmüne göre Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında görevli çalışanların tamamı ile tahrir ve tahmin komisyonları mensupları ve tahakkuk muamelesinde görevli olanlara ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir.

Bununla birlikte; yaptıkları incelemeler sırasında saptadıkları vergi kayıplarını ilgili mercilere bildirmeleri görevlerinin gereği olanlara da ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir. Nitekim, Danıştay 3. Dairesi, 12.04.2007 tarih ve E: 2006/2241 K: 2007/1160 sayılı kararında; Başmüfettiş olarak

görev yaptığı kurumla ilgili olarak tespit ettiği usulsüzlükleri, ilgili makamlara bildirmesi görevinin gereği olan davacıya, 1905 sayılı Kanun uyarınca ihbar ikramiyesi ödenmemesinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

Ayrıca, Danıştay 3. Dairesi 18.10.1995 tarih ve E: 1995/139 K: 1995/3105 sayılı kararında; şirketin sahte belge düzenleyerek vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verdiğini ihbar eden davacıya şirketin hissedarı olması nedeniyle ihbar ikramiyesi ödenip ödenmeyeceği ile ilgili olarak ihbar ikramiyesi ödenmeyecek kişilerin 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ve Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanunun 6.maddesinde sayılması ve davacının ihbarı sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre şirket adına salınan vergi ve kesilen cezaların bulunduğu sabit olup, 1905 sayılı Yasaya göre ihbar ikramiyesi verilmesi vergi ve ceza tahakkukun ihbar sonucu yapılan inceleme-ye dayanması yeterli bir neden olup, ayrıca aynı yasa hükümlerinde şirket ortağına ihbar ikramiyesi verilmesi konusunda bir sınırlama getirilmemiş olduğundan davacıya ihbar ikramiyesi verilmesi gerektiğine karar vermiştir. Dolayısıyla şirket ortağına da ortak olduğu şirketle ilgili ihbarlara istinaden ihbar ikramiyesi verilmesi mümkündür.

1905 sayılı Kanunda ikramiye isteme konusunda zaman yönünden herhangi bir süre belirtilmediğinden, bu husustaki zamanaşımı süresi Borçlar Kanununun 125'inci maddesinde belirtilen 10 yıllık süredir. Muhbirler bu süre içinde ikramiye talebinde bulunmadıkları takdirde bu hakları ortadan kalkacaktır.⁴

³ Özer, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/165>

⁴ Türkay, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2>

4- İHBAR İKRAMİYESİNE KONU OLACAK VERGİ ve CEZALAR

İhbar ikramiyesi alınabilmesi için ihbarda bulunulan vergilerin devamlılık gösteren gelir, kurumlar, damga, katma değer vergisi gibi vergiler olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere, 1905 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan ihbarın devamlılık arz eden vergilerle ilgili olması gerekir. Dolayısıyla, bir defaya mahsus olarak çıkartılan vergiler ve buna bağlı cezalar ikramiye uygulamasında dikkate alınmayacaktır.⁵

İhbar ikramiyesi hesaplanacak ve hesaplanmayacak vergi ve cezalar aşağıda bir tablo halinde gösterilmiştir.

İkramiye Hesaplanacak Vergi ve Cezalar	İkramiye Hesaplanmayacak Vergi ve Cezalar
-Kurumlar Vergisi -Gelir Vergisi -Gelir Stopaj Vergisi -Kurum Stopaj Vergisi -Katma Değer Vergisi -Özel Tüketim Vergisi -Damga Vergisi -Motorlu Taşıtlar Vergisi -BSMV -Özel İletişim Vergisi -Şans Oyunları Vergisi -Tapu Harcı -Yukarıda Yer Alan Vergilere Ait Vergi Ziyayı Cezası	-Gecikme Zammı -Gecikme Faizi -Özel Usulsüzlük Cezası -Genel Usulsüzlük Cezası (I-II. Derece Usulsüzlük Cezaları) -Geçici Vergi ve buna bağlı Vergi Ziyayı Cezası -Net Aktif Vergisi, Ekonomik Denge Vergisi gibi Ek Vergiler

Kaynak: <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2>

Vergi kayıp ve kaçacağını haber verene ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için, ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu vergi tarh edilmiş olması gerekmektedir. Nitekim, Danıştay 3. Dairesi 13.06.2001 tarih ve E: 2000/2817 K: 2001/2382 sayılı kararında, mükellefin ikrazatçılık yapmak suretiyle vergi kaçak ve kaybına sebebiyet verdiğini ihbar eden davacıya ihbar ikramiyesi ödenmemesine ilişkin olarak tesis edilen işleme karşı açılan davayı; düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre sözü geçen kişi adına vergi salındığı ve cezaların kesildiğinin sabit olduğu, 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ve Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'un 6.maddesine göre ihbar ikramiyesi verilmesi için, vergi ve ceza tahakkukunun ihbar sonucu yapılan incelemeye dayanması yeterli olduğundan davacıya ihbar ikramiyesi verilmesi gerektiği, buna göre davacının, olayın tarafı olduğu, vergi ziyasına sebebiyet verdiği ve tefecilik suçlamasının sabit olmadığı kabul edilerek ihbar ikramiyesi ödenmemesi yolunda tesis edilen işlemde yasal isabet görülmediğine karar vermiştir.

Danıştay 3. Dairesi'nin 04.06.1990 tarih ve E: 1990/25 K: 1990/1661 sayılı kararı, vergi inceleme elemanınca ihbara konu olayın, başka mükellefler nezdinde genişletilmesi halinde, muhbire ödene-

⁵ Türkay, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2>

cek ikramiyenin ne olacağı konusunda açıklamalar içermektedir. Anılan Kararda, “ihbar ikramiyesine konu şirketler adına tahakkuk ettirilen vergiler dolayısıyla ihbar ikramiyesi ödenen muhbire, inceleme elemanlarınca lüzum görülen diğer şahıs ve firmalar nezdinde incelemeye başlanması ve bu firma ve şahıslar hakkında da tarhiyat yapılması ihbar ikramiyesi ödenmesi için yeterli bir neden değildir.” denilmektedir. Dolayısıyla, muhbire verilecek ikramiye, ihbara konu işlemlere münhasır olacak; ihbarla ilişkili olarak konunun inceleme elemanı tarafından genişletilmesi halinde, doğacak tarhiyatlardan muhbire ikramiye verilmeyecektir.

5- İHBAR İKRAMİYESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Alınan ihbar ikramiyesi, gelir ve kurumlar vergisine tabi bulunmamaktadır. Bunun nedeni ise, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun ve bu Kanun’un yollamada bulunduğu GVK’nın 2. maddesinde sayılan yedi gelir unsuru arasına “**ihbar ikramiyelerinin**” dahil edilmesinin olanaklı olmayışdır. Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 14/07/1972 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 105 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yapılmıştır. Anılan Tebliğde 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 Kanun’a 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 ikramiyenin Veraset ve İntikal Vergisine tabi olduğu vurgulanmıştır. Danıştay, 11.10.1972 gün ve Esas No: 1972/653, Karar No: 1972/2499 ile Esas No:1980/225, Karar No:1980/223 sayılı Kararlarında ihbar ikramiyesini ivazsız intikal olarak değerlendirip, VİV’nin konusuna girdiğine karar vermiştir.⁶

Bu durumda alınan ihbar ikramiyesi, gelir ve kurumlar vergisinin konusuna girmedikten, ivazsız bir iktisap olarak veraset ve intikal vergisine tabi tutulmuştur.

TBMM’ne sevk edilen “Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması Ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı” yasallaşırsa, 8/6/1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmakta ve veraset yoluyla intikaller hariç olmak üzere karşılıksız intikaller (yani hibeler) “Diğer Kazanç ve İratlar” kapsamında gelir vergisinin konusu içine alınmaktadır. Miras yoluyla intikal eden mallar ise vergi dışı kalmaktadır. Karşılıksız intikallerin tamamı değil, Kanunla belirlenen kısımları gelir sayılmaktadır. GVK’nın 80 inci maddesinin birinci fıkrasının sonuna eklenen 3’üncü bent ile “Karşılıksız intikallerin gelir sayılan tutarı” gelirin yedi unsurundan biri olan “Diğer Kazanç ve İratlar” kapsamına alınmaktadır. “Karşılıksız intikallerin gelir sayılan tutarı” ise mükerrer 82’nci maddede düzenlenmiştir.⁷

6 Erol, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20091015461.htm> ; Türkay, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2>

7 Türkay, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2>

Dolayısıyla, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra muhbirlerle ödenecek ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi, gelirin yedi unsurundan biri olan Diğer Kazanç ve İratlar kapsamında değerlendirilip; önce gelir sayılan kısmı bulunacak, sonra istisna tutarını aşıp aşmadığına bakılacak, aşan kısım var ise yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Öte yandan, ihbar ikramiyesinin ödenmesi sırasında düzenlenen kağıtlar da 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre damga vergisine tabi olduğundan, yapılan ikramiye ödemelerinden kesinti yapılması gerekmektedir.⁸

Danıştay 10. Dairesi, 13.11.2000 tarih ve E: 1998/1443 K: 2000/5627 sayılı kararında, bir vergiyle bağlantılı bulunan ihbar ikramiyesiyle ilgili davanın, vergi ile ilgili uyuşmazlık sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı karşısında, bu iki uyuşmazlığın gerek usul ekonomisi ve gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkardığı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı Yasanın 6.maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerektiğine karar vererek salınan vergi ve kesilen cezaların belirli bir oranı olarak saptanan ihbar ikramiyesine ilişkin bulunan davanın esası hakkında idare mahkemesince karar verilmesinde hukuki isabet görmemiştir.

6- SONUÇ

Günümüzde küreselleşme ve ekonomide yaşanan gelişmelerin de etkisiyle adil bir vergilemenin sağlanmasında ve verginin tabana yayılmasında vergi denetimlerinin rolü büyüktür. İhbarlar vergi denetimlerine başlanılmasının bir yoludur. Bu sayede vergi mükellefiyeti olmadan gelir elde edenler ya da gelirlerini daha az gös-

termek suretiyle vergi kaçırınlar yetkili makamlara bildirilmekte ve verginin tahsil ve takibi kolaylaşmaktadır. Ancak ne var ki, ülkemizde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olması, ihbarcılığın toplumda hoş karşılanmaması, ihbarın asılsız çıkması durumunda muhbirin kimliğinin açıklanması korkusu vb. bu müesseseden yeterince yararlanılmasını engellemektedir. Dolayısıyla, kişilerin bu konuda bilinçlendirilmesi ve vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla yapılan ihbarların sosyal sorumluluk kapsamında bir vatandaşlık ödevi olarak görülmesi sağlanmalıdır.

İhbarcıları teşvik etmek amacıyla verilen ihbar ikramiyeleri, 1931 tarihli 1905 sayılı Kanun'a dayanmaktadır. 79 yıl önce çıkarılan bu Kanun, günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak olup, bu Kanun ile ihbar sistemini çalıştırmak ve kamuoyunca bilinmesini beklemek zorlaşmaktadır. Bu nedenle öncelikle mevcut Kanun'un değiştirilip güncel hale getirilmesi ve ihbar müessesesinin varlığından daha geniş kitlelerin haberdar olması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

Erol, Ahmet. "Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi". Yaklaşım. Ekim 2009. Sayı: 202. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20091015461.htm> . Erişim: 16.05.2010.

Özer, Mustafa . "Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde İhbar İkramiyesi". 28.11.2008. <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/165> . Erişim: 16.05.2010.

Türkay, İmdat. "Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında İhbar Müessesesinin Fonksiyonu. <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2> . Erişim: 16.05.2010.

⁸ Türkay, <http://www.gimder.org.tr/default.asp?makale=172&yazi=2>

**1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile
Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin
Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkra-
miye Hakkında Kanun**

Maliye Bakanlığı'nın 11/07/1974 tarih ve
2480532-1/794 sayılı Genel Yazısı

105 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Danıştay 3. Dairesi'nin 13.06.2001 tarih ve E:
2000/2817 K: 2001/2382 sayılı kararı

Danıştay 3. Dairesi'nin 12.04.2007 tarih ve
E: 2006/2241 K: 2007/1160 sayılı kararı

Danıştay 3. Dairesi'nin 04.06.1990 tarih ve E:
1990/25 K: 1990/1661 sayılı kararı

Danıştay 3. Dairesi'nin 18.10.1995 tarih ve E:
1995/139 K: 1995/3105 sayılı kararı

Danıştay 7. Dairesi'nin 17.04.1979 tarih ve
Esas No:1978/1997 ve Karar No:1979/815 sayılı
Kararı

Danıştay 10. Dairesi'nin 13.11.2000 tarih ve
E: 1998/1443 K: 2000/5627 sayılı kararı