

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
52. Seri / Yıl 2009
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHBAR ve İHBAR İKRAMİYESİ

Yrd. Doç. Dr. Tamer BUDAK

Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

ÖZET

Devlet idaresi altında olan vatandaşlarına kamu hizmetlerini sunabilmesi için kamu gelirlerine gereksinim duyar. Kamu harcamalarının öz finansman aracı kamu gelirleri olan vergilerdir. 1982 Anayasa'sına göre herkes, vergi ödevini yerine getirmekle mükelleftir. Türk vergi sisteminde vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak kamuya aktarılmasını sağlamak üzere 1931 yılında 1905 sayılı yasa yürürlüğe girmiş olup; yasa ile vergi ihbar ve ihbar ikramiyesi kurumu düzenlenmiştir. Yasanın etkinliğini arttırmaya yönelik olarak uluslararası normlar da dikkate alınarak gerek 1982 Anayasası'nda gerekse yasalarda değişiklikler yapılmıştır. Ancak 1931'den beri yürürlükte olan yasanın etkin olarak işlevliğini sürdürmediği görülmektedir. Bunun nedenlerini, yasada yer alan nispet ve tutarların güncellenmemesi, kişilerin muhbir olarak adlandırılmak istememeleri ve idare tarafından ihbar müessesesinin topluma yeterince tanıtılmaması olarak sıralanabilir. Vergide otokontrolü sağlamak, vergi kayıp ve kaçagını azaltmak için 1905 sayılı yasa ve beraberinde yapılan yasal değişikliklerin kamuya tanıtılması gereklidir.

Anahtar Kelimeler: İhbar, İhbar İkramiyesi, Vergiyi Doğuran Olay, Dilekçe Hakkı, Vergi Ödevi, Mülkiyet Hakkı, Etkili Başvuru Hakkı.

DENOUNCEMENT AND DENOUNCEMENT PRIZE IN TURKISH TAX CODE

ABSTRACT:

The State requires public revenue to finance public goods and services it provides to its citizens. Equity finance for public expenditures is public revenue in the form of taxes. According to the Turkish Constitution of 1982 every citizen is obligated to fulfill their tax duty. In the Turkish tax system Code 1905 was brought into effect in 1931 to ensure timely and full transfer of taxes to the public authority and the code also arranged for the institution of tax denunciation and denunciation prize. Over time, arrangements have been made to increase the effectiveness of the code by making necessary changes in the Constitution of 1982 and relevant legislation in accordance with international norms. However, it is clearly observed that the relevant code, which has been in effect since 1931 is not efficiently utilized. The reasons for this can be listed as; failure to update ratios and amounts codified in the legislation, a desire to avoid being perceived as an informant by private citizens and a failure of the tax authority to sufficiently inform the public about the institution of denunciation. Informing of the public about the Code 1905 and other relevant legislation is necessary to establish autocontrol and prevent loss of tax revenue.

Keywords: Denouncement, Denunciation Prize, Tax Generating Event, Right to Petition, Tax Duty, Right to Property, Right to An Effective Remedy.

GİRİŞ

Hukuk insanlara bir takım hak ve ödevler yüklemektedir. Bu haklar içerisinde yer alan insan hakları, ödevlerin temeli ve kaynağıdır¹. Ödev, devletin ya da toplumun, kişiliğin gelişmesini sağlamak amacıyla, kişilere sağlanan hak ve özgürlüklere karşılık², kişilerden beklediği hukuki ya da ahlaki yükümlülüklerdir³. Vergi de, kişileri mamelekiyle ilgili hukuki bir yüküm altına sokan⁴ hukuki nitelikli ödevlerden biridir⁵.

Verginin ekonomik/iktisadi⁶ işlevi kapsamında yüksek istihdam düzeyinde mali ve ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik gelişmeyi gerçekleştirmek, gelir dağılımını sağlamak, bölgesel dengesizlikleri gidermektir⁷. Kişi içerisinde yaşadığı toplumu düzenleyen anayasa ve yasalarda yer alan vergi ödevi gibi bir takım yükümlülükleri yerine getirmekle mükelleftir. Vergi ödevinin yerine getirilmemesi, yani vergi kaçakçılığı vergilendirmede adaleti⁸ zedeleyen en önemli unsurlardan biridir⁹. Rasyonel vergi mükellefi, Anayasa 73’de ifadesini bulan vergi ödevini yerine getirmekle birlikte, vergi ödevini yerine getirmeyen mükellefleri ise ilgili birimlere bildirmelidir.

Bu çalışmada amaç, vergide otokontrolü ve vergi gelirlerindeki kayıpları önlemek amacıyla oluşturulan vergi ihbar müessesesinin hukuksal dayanağı olan 1905 sayılı Kanunu ulusal ve uluslararası normlar çerçevesinde irdelemektir. Bu çalışma, ihbar kavramını ve ihbar kurumunun etkinliğini, 1982 Anayasa’ında ve çeşitli yasalarda yapılan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilirken; ihbarın, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde yer alan mülkiyetin korunması hakkı ve etkili başvuru hakkı ile birlikte okunabilirliği gibi konuları içermektedir.

1 Tekin AKILLIOĞLU, **İnsan Hakları I (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**, AÜSBF, Ankara: 1995, s.14.

2 Oktay UYGUN, **1982 Anayasası’nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul: 1992, s.52.

3 Yurttaşlar genele karşı sorumluluklarını bilir ve kabul ederler, başkalarının hakları ve toplumun hakları karşısında ödevler üstlenmeye hazır olurlarsa, bu durumda elde edilenin korunması ve insan haklarının gerçekleştirilmesi yolunda gelişme sağlanabilir. MÜLLER, Gebhard, “Hukuk Düzeninde İnsan Hakları”, Çeviren Tuğba Ballıgil, İÜHF Mecmuası, C. XLIV, S. 1-4, Yıl: 1980, s.292’den aktaran Leyla ATEŞ, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul: 2006, s.107.

4 Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/ Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara: Eylül 2006, s.71

5 UYGUN, s.52

6 İktisat, bireylerin rasyonel olduğunu ve önlerindeki mevcut davranış biçimlerinin fayda ve maliyetini hesapladığını, hukuki sınırlar da dahil olmak üzere tabi oldukları sınırları bildiklerini ve içinde yaşadığı toplumun yasalarına ve geleneklerine bağlı olmanın getirdiği yükümlülüklerin bilincinde olduğunu varsaymaktadır. Vural SAVAŞ, “Hukuk ve İktisat”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, Ş.2, İstanbul: 2004. ss. 5, 9.

7 Sadık KIRBAŞ, “Vergi Tasarılarını Kim Hazırlamalı”, **Vergi Dünyası**, S.147, Kasım 1993, s.31.

8 Demokrasilerde adalet ilkesi, edim gücü, sosyal devlet, hukuk devleti, eşitlik ilkeleriyle somutlaşmakta; ailenin korunması, çalışma özgürlüğü, zorunlu yasağı, mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği gibi ilkelerle içerik kazanmaktadır. Salih ŞANVER, “Vergi Ödevi”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslararası Semineri**, 5-6-7 Şubat 1982, İstanbul: s.399.

9 Yılmaz ALİFENDİOĞLU, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981. s.240.

1. Kavram ve Terim

Arapça kökenli bir kavram (isim) olan ihbar¹⁰, bildirme, bildirim, haber verme, suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme anlamına gelmekte iken¹¹; ihbar ikramiyesi ise, bildirim ödencesi olarak tanımlanmaktadır¹². Terim, İngilizce “informing, denunciation¹³”; Fransızca “dénonciation, avertissement¹⁴” ve Almanca “benachrichtigung¹⁵” kelimelerine karşılık gelmektedir.

İhbar bir hak olduğu kadar aynı zamanda bir yükümlülüktür¹⁶. İhbar, İşlenmekte olan bir suçun yetkili makamlara bildirilmesi¹⁷ anlamına da gelmekte iken, vergi hukukunda ihbar, herhangi bir mükellefin vergi mevzuatına aykırı hal ve eylemleri nedeniyle neden olduğu vergi kayıp ve kaçığına yönelik işlemleriyle, vergiye tabi olduğu halde vergilendirilmediği anlaşılan her türlü gelir getiren iş ve işlemlerinin ihbarcı (muhbir) tarafından kamu idaresine yazılı veya sözlü olarak bildirilmesidir¹⁸.

2. Soyut Norm: Ulusal ve Uluslararası Normlar

Devlete karşı direnişin sonucu olan, insan haklarının, demokrasinin ve devlet anlayışının ön planda tutulduğu bildireler, ulus devletlerin anayasalarının oluşumunu etki altına almış; çağdaş anayasaların biçimlendirilmesinde önemli roller üstlenmiştir¹⁹. Anayasal hareketler bakımından bir sonuç belgesi niteliğinde olan bildireler²⁰, yeni anayasaların yapılmasına veya mevcutların değiştirilmesine yol açmıştır²¹.

İç hukukun düzenleme alanına giren ilişkilerin uluslararasılaşması neticesinde bildireler ve sözleşmeler anayasaların üzerinde normlar hiyerarşisi çerçevesinde

¹⁰ Ferit DEVELLİOĞLU, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Aydın Kitabevi, Ankara: 2001, s.415.

¹¹ TÜRK DİL KURUMU, **Türkçe Sözlük**, TDK Yayınları, Ankara: 1995, s. 402; DEVELLİOĞLU, 415.

¹² Ali PÜSKÜLLÜOĞLU, **Türkçe Sözlük**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul: 1995, s.788; DİL DERNEĞİ, **Türkçe Sözlük**, Dil Derneği Yayınları, Ankara: 2005, s.917; Mehmet Ali AĞAKAY, **Türkçe Sözlük**, Yeni Matbaa, Ankara: 1955, s.360.

¹³ REDHOUSE, **Türkçe-İngilizce Sözlük**, Sev Matbaacılık, İstanbul: 1997, s.519.

¹⁴ Pars TUĞLACI, **Büyük Türkçe-Fransızca Sözlük**, İnkılâp ve Aka Kitapevi, İstanbul: 1974, s.350.

¹⁵ **Karl STEUERWALD, Almanca - Türkçe Sözlük**, ABC Yayınevi, İstanbul: 1983, s.418.

¹⁶ Hulusi METİN, **Türk Hukukunda Kanun ve İçtihatlarda İhbar-Bildirim**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006, s. 14.

¹⁷ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK), RG: 12/10/2004, 25611, m.278.

¹⁸ Ercan ALPTÜRK, **Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi**, Yaklaşım Yayınları, 2007: s.52.

¹⁹ Yoav DOTAN, “The Spillover Effect of Bills of Rights: A Comparative Assessment of the Impact of Bills of Rights in Canada and Israel”, **The American Journal of Comparative Law**, V. LIII, Number 2, Spring 2005, s.294.

²⁰ Bertil Emrah ÖDER, **Avrupa Birliği’nde Anayasa ve Anayasalcılık**, İstanbul: Anahtar Yayınevi, 2004, s.37; Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, 2005, ss.137–138.

²¹ Bülent TANÖR, **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, İstanbul: May Yayınları, 1978, s.28,47; Mehmet AKAD/ Bihterin VURAL DİNÇKOL, **Genel Kamu Hukuku**, İstanbul: Der Yayınları, 2004, s.253 Özellikle 1948’den sonra, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin de etkisiyle devletler, aynı zamanda iktisadi ve sosyal hakları anayasal düzeyde tanıyıp sistemlerine dahil etmişlerdir İbrahim KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayınları, İstanbul: 2005, s.224;

etkilerini göstermiştir²². 2004 yılında yapılan anayasa değişikliği²³ ile AY 90/5. maddesine eklenen fıkra²⁴ ile ulusal ve uluslararası hukukun çatışması, yani açık çatışma normunun mevcut olması²⁵ durumunda hangi hukukun esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Yapılan düzenleme ile açık çatışma normunda uluslararası anlaşma hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Hukuk sisteminde yapılacak değişikliklerin normlar hiyerarşisine uygun olarak, temel normatif yasa olan anayasaya ve yasalara uygun olarak yapılması esastır²⁶.

2.1. Ulusal Norm: 1982 Anayasası - 1905 ve 3071 Sayılı Kanun - Düzenleyici İşlemler

2.1.1. Anayasa: m.40, m.74.

Anayasalar, devletin niteliğini ve temel kurumlarını, temel hak ve özgürlükler ile kamu yetkisini belirleyen²⁷ ve devlet-toplum ikilisi üzerine kurulan²⁸ emredici kurallar bütünüdür. 4709 sayılı Kanunla²⁹, 1982 Anayasasının “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlıklı 40. maddesinde³⁰ yapılan düzenlemeyle, devletin yaptığı/yapacağı işlemler, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Anayasanın “Dilekçe Hakkı” başlıklı 74. maddesi³¹, vatandaşların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında yetkili makamlara yazı ile başvurma hakkına sahip olduğu hüküm altına alınmıştır. Dilekçe hakkı, temel hak ve özgürlüklerin sınıflandırılmasında “negatif statü

²² KABOĞLU, s.398.

²³ 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, 07.05.2004, R.G.: 22/05/2004 - 25469.

²⁴ Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyumsuzluklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.

²⁵ Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul: 2006, s.14. Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 2006, s.38,39.

²⁶ Uluslararası kuralların yeri sorunu, normlar hiyerarşisini bozmamaktadır. KABOĞLU, s.40.

²⁷ Yılmaz ALİFENDİOĞLU, “Anayasa ve Anayasa Mahkemesi”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 93, Ankara, 1997, s.3.

²⁸ Bakır ÇAĞLAR, **Anayasa Bilimi**, Kardeşler Matbaası, İstanbul: 1989, s.11; TEZİÇ, s.8.

²⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, m.16., R.G.: 17.10.2001 - 4556 M

³⁰ A.Y. M.40 - Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. (Ek fıkra: 03/10/2001 – 4709 S.K./16. md.) Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır. A.Y. M.40 da yer alan düzenleme AİHS’ın 13. maddesinde öngörülen ulusal makamlara başvurma hakkının bir benzeri olup, onun Türk hukuku tarafından bir teyidi niteliğindedir. Bu hüküm genel niteliği dolayısıyla, hem idarî ve siyasi (m. 74) hem de yargısal başvuru (m. 36) yollarını kapsamaktadır. Bülent TANÖR/ Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, YKY İstanbul, 2001, s.186.

³¹ A.Y. m.74 - Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir.

haklar³²”, “pozitif statü haklar³³” ve “aktif statü haklar³⁴” olarak Jellinek’in sınıflandırdığı haklar³⁵ kataloğunda³⁶ aktif statü hakları içerisinde yer almaktadır³⁷.

2.1.2. Yasa: 1905 ve 3071 Sayılı Kanun

Yasalar, anayasanın öngördüğü yetkili organ tarafından, belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konan³⁸; birbirinden bağımsız ve ayrı yaşayan insanların toplum halinde yaşamalarını, birleşmelerini sağlayan hukuki kurallar bütünüdür³⁹. Yasama gücü toplumun ve kamu idaresinin uyması gereken kuralları, uluslararası antlaşmalar ve anayasada belirtilen ilkeler doğrultusunda yasa koyarak sağlamaktadır. Bir takım istisnalar⁴⁰ haricinde her konu yasa konusu olmaya elverişlidir⁴¹.

İhbar kurumunun soyut normu, verginin oto-kontrol mekanizmasının bir parçası olarak görülmekte olup⁴², bu amaçla çıkarılan 26.12.1931 tarih 1905 sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun⁴³” ihbar ve ihbar ikramiyesi kurumunu düzenlemektedir. 1905 sayılı kanun, mevcut vergi kayıp ve kaçığının vergi idaresine haber verilmesi ve sonucunda kesinleşecek vergi ve cezalara uygulanacak belirli nispetlerde ikramiyeye verilmesini öngörmekte olup; kanun ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amaçlanmıştır.

Halkın dilek ve yakınmalarını devlet kurum ve görevlilerine iletilmesinin uygulaması olan dilekçe hakkının mazisi eskiye dayanmaktadır. İlk kez 1215 tarihli Magna Carta ile uygulamaya başlayan dilekçe hakkı günümüze kadar gelmiştir⁴⁴. 01.11.1984 tarihinde Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların

32 Kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanın sınırlarını çizen hak ve hürriyetlerdir. Örneğin, konut dokunulmazlığı hakkı, kişi güvenliği hakkı gibi.

33 Bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım talep etme imkanını tanıyan haklardır. Örneğin, çalışma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkı gibi.

34 Kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklardır. seçme ve seçilme hakkı, kamu hizmetine girme hakkı gibi.

35 Münci KAPANİ, **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, Ankara: 1993, s.6; Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa: 2000, s.210.

36 Georg JELLİNEK, *L'Etat Modern et son Droit* (Traduction française par Georges Fardis), Paris, M. Giard & E. Brière, 1913, Cilt II, s.51-57 den aktaran GÖZLER, s.210

37 Durmuş TEZCAN/ Mustafa Ruhan ERDEM/ Oğuz SANCAKTAR/ Rıfat Murat ÖNOK, **İnsan Hakları**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006, s.59.

38 TEZİÇ, s.13; GÖZLER, s.400.

39 Cesare BECCARIA, **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, (Çev: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi, Ankara: 2004, s.25

40 Yasama organının maddi bakımdan yargı işlemi niteliğindeki bir işlem kanun konusu yapılamaz. Mevcut kanunları uygulayıcı işlemler yasamam organı tarafından kanuna konu edilemez. Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara: 2005, ss.201,202; TEZİÇ, s.15.

41 TEZİÇ, s.15

42 Henry LAUFENBURGER, **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, İsmail Hakkı ÜLKEMEN (çev.), Sevinç Matbaası, Ankara: 1967, s.283.

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

44 H. V. WISEMAN, “Magna Carta Efsanesi”, Münci KAPANİ (çev.), Ankara: **AÜHF 40. Yıl Armağanı**, 1966, s.463, Servet ARMAĞAN, **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul: 1972, s.6.

kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, TBMM'ye ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemek amacıyla kabul edilen ve Anayasanın 74. maddesinde siyasi hak olarak yer alan *dilekçe hakkının* kullanma biçimini yansıtan 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun⁴⁵ hükümlerine göre ihbar dilekçeleri verilmekte ve değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.

2.1.3. Adsız Düzenleyici İşlemler⁴⁶: Genelgeler

Genel olarak hukuki işlem, belli bir sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması iken; yürütme işlemi ise, yürütme organının belli bir sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması olarak tanımlan⁴⁷. Düzenleyici işlemler yürütme işlemleri arasında yer almaktadır⁴⁸. Yürütme organı, bir kanuna dayanmak ve anayasaya ve uluslararası antlaşmalara uygun olmak kaydıyla istediği alanda düzenleme yapabilir.

3071 sayılı Kanuna bağlı olarak vergi kayıp ve kaçığı veya Gelir İdaresi hizmetleriyle ilişkili ihbar, şikâyet ve müracaat dilekçelerinin işleme tabi tutulmasıyla ilgili ihbar ikramiyesi ödenmesinde aranacak şartları içeren genel yazı⁴⁹, ihbar dilekçelerine yönelik idarenin yapacağı uygulamaları içeren 1990/1 sayılı⁵⁰, ihbar başvurularının idare tarafından süratle ve öncelikli olarak incelenmesini içeren 1992/2 sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgesi⁵¹, inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi veya belge eklenmeyen ihbar dilekçelerinin saklıya alınmasına yönelik 2000/1 sayılı Vergi İhbarları İç Genelgesi⁵² ve 2004/12 sayılı Başbakanlık İç Genelgesi⁵³ yayımlanmıştır.

2004/12 sayılı genelgesiyle, bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkeleri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereği olduğu; idare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari

⁴⁵ R.G.: 10.11.1984 - 18571

⁴⁶ Anayasada öngörülmüş olan yürütme organının düzenleyici işlemleri, kanun hükmünde kararname, yönetmelik ve tüzük olmak üzere üç tanedir. Ancak uygulamada, bunların dışında yürütme organı, genelge, kararname, karar, tebliğ, sirküler, yönerge, ilke kararları, genel yazı, genel emir, talimat, esaslar, ilke kararları, tembihname, ilan plan, ve tarife gibi değişik isimlerle işlemler ile genel, soyut, objektif hukuk kuralları koyduğu görülmektedir. Bu nedenle bu işlemler de yürütme organının düzenleyici işlemleri arasında yer almakta olup; bu düzenleyici işlemlere idare hukukunda adsız düzenleyici işlemler adı verilmektedir. İl Han ÖZAY, *İkinci Bine Kavuşurken Gün Işığında Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul: 1993, s.375, 376; GÖZLER, s.643.

⁴⁷ TEZİÇ, s.64; GÖZLER, s.621, 625

⁴⁸ Genelge, karar, genel yazı, tebliğ, sirküler gibi idarenin irade açıklamaları düzenleyici işlemler adı altında sıralanabilir ÖZBUDUN, 230; GÖZLER, s.627.

⁴⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne Valiliklere Gönderilen 11.07.1974 tarih, 2480532-1/794 Sayılı Genel Yazı.

⁵⁰ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 22.11.1990 tarih 112906 Sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgesi.

⁵¹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 19.03.1992 tarih 25922 Sayılı İhbarlar Şubesi İç Genelgesi.

⁵² Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 20.01.2000 tarih 02264 Sayılı Vergi İhbarları İç Genelgesi.

⁵³ R.G.: 24.01.2004 – 25356

faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılmasının hukuk devletinin en temel niteliği olduğu vurgulanmıştır⁵⁴.

Hukuksal dayanağını 1982 Anayasasının 40. ve 74. maddeleri ile 1905 ve 3071 sayılı Kanun ve genelgelerin oluşturduğu sisteme göre,

Adı, soyadı ve adresi bulunmayan, imza taşımayan ve yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili başvurular işleme konulmaz⁵⁵. 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 yapılabilir⁵⁶.

Belli bir konuyu ihtiva etmeyen kişi, kurum veya olaylarla doğrudan bağlantı kurulmaksızın genel nitelikli ifadeler taşıyan ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi veya belge eklenmeyen ihbar ve şikâyet dilekçeleri inceleme konusu yapılmamaktadır⁵⁷.

Vergi kaçırmanın ve kayıt dışı ekonominin yaygın olması vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefleri etkiler. Zira kamusal yükler aynı kaldığına göre, mükellef vergiden kaçmakla yükü ortadan kaldırmamakta, fakat bu yükü vergi oranlarının artırılması ve/veya yeni vergiler tahsis edilmesi aracılığıyla diğer mükelleflerin üstünmesine neden olmaktadır⁵⁸.

2.2. Uluslararası Norm: AİHS/ AİHM: Mülkiyetin Korunması/ Etkili Başvuru Hakkı

Avrupa Konseyi içerisinde insan hakları konusunda, üye devletleri hukuken bağlayıcı nitelikte hazırlanan ilk sözleşme 4 Kasım 1950'de Roma'da imzalanan, "İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi"⁵⁹ (İHAS)" dir. Türkiye sözleşmeyi ve ek protokolleri onaylayarak⁶⁰ hukuk düzeni içerisine almıştır.

⁵⁴ R.G.: 24.01.2004 - 25356

⁵⁵ 3071 Sayılı Kanun, m.4.

⁵⁶ 2004/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesi

⁵⁷ Vahit Yaşar AKIN, "Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikâyet", http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm.

⁵⁸ LAUFENBURGER, s.291.

⁵⁹ 03.10.1953 tarihinde yürürlüğe giren Sözleşme Türkiye tarafından 10.03.1954 tarih 6366 sayılı Kanunla onaylanmıştır (R.G.: 19.03.1954 - 8662).

⁶⁰ Türkiye, 1. Nolu protokolü 18 Mayıs 1954'de onayladı. (R.G. 19 Mart 1954-8662) Bu protokolle, Sözleşmeye, "Mülkiyet hakkı", "Eğitim ve öğrenim hakkı" ve "Serbest seçim yapma hakkı" eklendi. Türkiye, protokolü onaylarken, eğitim ile ilgili 2. maddesine çekince koyarak, 430 sayılı Tevhidi Tedrisat Yasası kurallarının saklı tutulduğunu belirtti. 4. Nolu protokol 23 Şubat 1994 tarih ve 3975 sayılı yasayla onaylandı. Bu protokolle, Sözleşmeye, "Özel hukuk ilişkilerinden doğan yükümlülük nedeniyle kişi özgürlüğünü kısıtlama yasağı", "Serbest dolaşım ve yerleşme hakkı", "Vatandaşların sınırdaşı edilmesi ve ülkeye girmelerinin engellenmesi yasağı", "yabancıların topluca sınır dışı edilmeleri yasağı" hakları eklendi. 6. protokolü 26 Haziran 2003 tarih ve 4913 sayılı Kanunla onaylandı (RG: 1.7.2003, 25155), Bu protokolle, Ölüm cezası kaldırılmıştır. 7. nolu Protokol 19 Ekim 1992'de imzalandı, 23 Şubat 1994 gün ve 3975 sayılı yasa ile onaylanması uygun bulundu. Bu protokol ile "bir ülkede yasal olarak bulunan yabancıların keyfi surette sınırdaşı edilmesi yasağı", "bir suçtan hüküm giyen kimsenin üst mahkemeye başvurma hakkı", "haksız hüküm giyen kişiye tazminat ödenmesi", "aynı suçtan dolayı yeniden yargılanma yasağı" ve "evlilikte eşlerin hak eşitliği" hakları getirildi. 12. Protokolü 18 Nisan 2001'de ve

İHAS bireysel ve devletlerarası olmak üzere iki tür başvuru ile denetim mekanizmasının harekete geçirilebileceğini öngörür.. Başvuruları incelemekle görevli yargı organı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) olup; 28.01.1987 tarihinden itibaren Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi de denetim sistemi içinde yer almaktadır⁶¹.

AİHS'nin İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin 1. Nolu Ek Protokol⁶²'ün 1. maddesi⁶³, mülkiyetin⁶⁴ korunmasını düzenlemektedir. Vergilendirme tüm ekonomik unsurları da içeren menfaatler anlamında mülkiyet⁶⁵ hakkına yapılan bir devlet müdahalesi olduğuna göre⁶⁶, kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçırma oranlarının yüksek olduğu ekonomilerde kamu otoritesi elde edemediği vergi gelirlerini mevcut mükelleflerin vergi yüklerini aşırı oranlarda artırmak vasıtasıyla telafi etme çabası içinde olacaktır ki, bu işlem doğrudan doğruya AİHS'de düzenlenen mülkiyet hakkına yapılan müdahaleden ibarettir.

Mükellefin ihbar hakkı AİHS m.13'de düzenlenen Etkili Başvuru Hakkı⁶⁷ ile birlikte okunabilir. Nitekim AİHS m.13'e göre, "... hak ve özgürlükleri ihlal edilen

13. Protokolü ise 9 Ocak 2004'te sadece imzalayıp, ayrıca uygun bulup, onaylamamıştır. Denetim mekanizmasını bütünüyle yeniden düzenleyen 11. Protokolü ise 14 Mayıs 1997 tarih ve 4255 sayılı Kanunla uygun bulup onaylanmıştır (RG: 22.5.1997, 22996).

61 Sözleşme ve eki Protokollerde beyan edilen haklarına Sözleşmeye taraf bir devlet tarafından yapılan bir ihlalin mağduru olduğu iddia eden bireyler, hükümet dışı örgütler ve birey toplulukları İHAM'a başvuru hakkına sahiptir ve taraf devletler, bu hakkın fiilen kullanılmasını herhangi bir biçimde engellemeye yükümlülüğü altına girmişlerdir (m. 34). Bunun yanı sıra Sözleşmeye taraf bir devlet, diğer bir taraf devletin Sözleşme ve eki Protokollerdeki hükümleri ihlal ettiği iddiasını İHAM önüne getirebilir (m.33). Mahkeme bir başvuruyu uluslararası hukukun genellikle tanınmış kurallarına göre, iç hukuktaki bütün başvuru yolları tüketildikten sonra ve konu hakkında son kararın verilmesinden itibaren altı ay içinde yapıldığında ele alabilir (m.35/1). Başvuruyu kabul edilebilir bulması durumunda esas incelemesi ile birlikte sorunun taraflar arasında, Sözleşme ve eki Protokollerde tanınan insan haklarına saygı esasına dayanan dostane bir çözüme kavuşturulması amacıyla çaba gösterir (m.38). Dostane bir çözüme varılması durumunda olayların kısa bir özeti ve ulaşılan sonucu kapsayan bir karar vererek, davayı kayıt listesinden siler (m.39). Sözleşmeye taraf devletler, kendilerinin taraf olduğu davalarda Mahkemenin verdiği son kararlara uymayı taahhüt ederler ve Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesine gönderilen bu kararların ilgili devletlerce uygulanması Komite tarafından denetlenir (m.46).

62 Türkiye, 1. Nolu Protokolü 18 Mayıs 1954'de onayladı. (R.G: 19.03.1954-8662)

63 Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasadaki öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. ... devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâle getirmez.

64 Mülkiyet, özdek bir kavram olup, fizikî bir varlığa sahip her türlü taşınır ve taşınmaz mal yanında, malvarlığına dahil her türlü ekonomik değeri de içeren bir anlam taşımaktadır. Söz gelimi kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi sonucu ilgililerin enflasyon nedeniyle uğramış oldukları zarar, mülkiyet dokunulmazlığına girer ve devletin sorumluluğunu gerektirir. Durmuş TEZCAN, "AİHS Kapsamında Temel İnsan Hakları", www.barobirlik.org.tr/ihep/belgeler/Tezcan_AİHSdekiTemelHaklar_ozet.doc (07.04.2009)

65 Tre Traktörer Aktiebolag V. Sweden, Application no. 10873/84; Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium The case is numbered 38/1994/485/567. Mülkiyet kavramı, hak ve meşru beklentileri de içerecek kadar geniş yorumlanmaktadır.

66 YALTI, 2006, s.43, 49; Mualla ÖNCEL, "Enflasyon ve Vergilendirme", AÜHFED, C.44, S.1-4, A.Ü. Basımevi, Ankara: 1996, s.504; Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.169; ŞANVER, s.401; Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, "Vergi ve Hukuk", **Bilanço Dergisi**, S.3, Ankara: Kasım 1991, s.14.

herkes, ... ulusal bir makama etkili bir başvuru yapabilme hakkına sahiptir". AİHS 1. Nolu Ek Protokolün 1. ve Anayasanın 12.⁶⁸, 13.⁶⁹ ve 35.⁷⁰ maddeleriyle tanınan mülkiyetin korunması hakkını ve sınırlı korumasını alan kişiler vergi kaçırıcıları gerekli merciler bildirerek gerek TCK bağlamında yükümlülüğünü⁷¹, gerekse Anayasanın 73. maddesinde ifadesini bulan vergi ödevinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini temin etmiş olmaktadır.

Vergi ödevinin bütün mükellefler tarafından sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak ihbar kurumunun amaçları arasında sayılabilir. 1903 sayılı yasaya konu olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen mükellefin vergi ödevini yerine getirmekten imtina etmesi, ulusal ve uluslararası hukuk tarafından desteklenen ihbar kurumu mekanizmasını harekete geçiren ilk unsurdur.

3. Yasa Olayı⁷² : Gizlenen Vergiyi Doğuran Olay

Vergi hukukunda ihbarın konusunu, vergi mevzuatına göre vergiye tabi olması gerektiği halde herhangi bir şekilde gizlenerek idarenin denetim ve gözetiminden kaçırılan her türlü eylem ve işlem oluşturur. Bu durumda 1905 sayılı yasaya göre, kamu idaresinden denetim ve gözetiminden kaçırılan/ gizlenen vergiyi doğuran eylem ve işlemler, ihbarın konusunu teşkil etmektedir.

VUK m.19'a göre, "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" Vergilendirme işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmü iken⁷³, maddi sebep, vergilendirme işleminin sebep unsurunu teşkil eden vergiyi doğuran olayın kendisidir⁷⁴. Vergiyi doğuran olay, verginin konusu ile mükellef arasındaki münasebet olabileceği gibi, kanuni bir durumun vuku bulması şeklinde de olabilir⁷⁵.

İhbar kurumunda kamu idaresinden denetim ve gözetiminden kaçırılan/ gizlenen vergiyi doğuran olay, 1905 sayılı Kanunu m.1'e göre,

⁶⁷ Etkili başvuru hakkı kapsamında başvurulacak yerin mutlaka yargı merci olması gerekmemektedir. İdari mercilere yapılan başvurular da etkili başvuru hakkı kapsamında güvence altında değerlendirilir. TEZCAN/ERDEM/SANCAKTAR/ÖNOK, s.240; AİHM, mevcut başvuru yolunun etkililiği değerlendirmesinde başvuru makamının yetkileri ve sunduğu güvenceler göz önünde tutmaktadır. Özcan ÖZBEY, *İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulanması*, Adalet Yayınevi, Ankara: 2004, s.550.

⁶⁸ Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.

⁶⁹ Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

⁷⁰ Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

⁷¹ TCK, m. 278, İşlenmekte olan bir suçta yetkili makamlara bildirmeyen kişi, ... cezalandırılır.

⁷² SABAN, s.349.

⁷³ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s.87.

⁷⁴ ÖZAY, s.349.

⁷⁵ Recep TURGAY, *Vergi, Usul Kanunu ve Tatbikatı*, Sermet Matbaası, İstanbul: 1958, s.67.

- Genel ve özel kanunlar veya yapılmış olan anlaşmalara göre Devlete veya Hazineye intikali gerekirken kayda girmemiş tüm taşınır ve taşınmaz mallar,
- Bu taşınır ve taşınmazların intifa hakları,
- Senede bağlı ipotekli veya ipoteksiz tüm alacaklar,
- Her nevi mevduat ve emanet ile hisse senedi, tahvil ve sigorta alacakları,
- Bina, arazi ve arsalarından kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, tüketim ve damga gibi sürekli vergilerle ilgili olarak yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veyahut diğer yöntemlerle yapılan işlemi gizlenmesi olarak sıralanabilir. İlgili mercilere ihbar edilmesi gereken bazı vergi, menfaat, mal ve haklar aynı zamanda ihbarın konusunu da teşkil etmektedir.

Hangi vergilerin ihbara konu olabileceğini 1905 sayılı Kanununun 6. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre, ihbar ikramiyesinin konusunu devlete ait gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, gider vergisi ve veraset ve intikal vergisi gibi devamlılık arz eden vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bir defaya mahsus olarak çıkartılan olağanüstü vergiler ve buna bağlı cezalar ikramiye uygulamasında dikkate alınmamaktadır.

4. İhbarda Şekil Şartı

İhbarcı, ihbarın konusuna giren işlemleri (idarenin bilgisi dışına çıkarılan vergiyi doğuran olayı) saptaması, belgelemesi ve ilgili mercilere⁷⁶ ihbarın açık bir şekilde, mevcut maddi deliller de eklemek suretiyle yetkili makamlara intikal ettirmesi ve ayrıca vergi ziyai bulunduğu hususunu bütün yönleriyle kanıtlaması⁷⁷ kaydıyla ihbarı üç şekilde yapabilir.

4.1. Yazılı İhbar

İhbarlar, yazılı olarak dilekçe ile yapılmaktadır⁷⁸. İhbar dilekçelerinde kaçırılan vergi veya olayın somut delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir⁷⁹. Örneğin, ihbar edilen firma sahte fatura kullanmışsa, sahte faturaların kimden alındığı ve hangi işlerin yaptırılmış ya da malların alınmış gibi gösterildiği belirtilir. Aynı şekilde, elde edilen

⁷⁶ Vergi Usul Kanunu (VUK) m.135'e göre ilgili merci vergi inceleme yetkisi bulunanlardır. Kanuna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri, Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Maliye Bakanlığı ve Mülki İdare Amirleridir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 2007 Yılı Faaliyet Raporu (s.101) verilerine göre, 01.01.2007 - 31.12.2007 tarihleri arasında Maliye Bakanlığı'na gelen 3.636 ihbar dilekçesinden; 10'u Teftiş Kurulu Başkanlığına; 50'si Hesap Uzmanlar Kurulu Başkanlığına; 71'i Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığına; 2.075'i Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere; 265'i ilgili servislere gönderilmiştir.

⁷⁷ Danıştay 3.D., 04/06/1990, E:1990/25, K:1990/1661, DAN-DER; S.81

⁷⁸ 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun m.3.

⁷⁹ 22.11.1990 tarih, 1990/1 Sıra Nolu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi

ancak vergi idaresine beyan edilmediği iddia edilen, vergiye tabi bir gelir varsa, bu gelirin ayrıntıları, delilleriyle birlikte somut olarak belirtilmelidir⁸⁰.

4.2. Sözlü İhbar

İhbarcının bizzat vergi dairesi başkanlıklarına müracaat etmesi halinde sözlü olarak yaptığı şikayetin, ihbar beyan tutanağına geçirilip ihbarcının imzası alınmasıyla yapılan ihbardır⁸¹. Yetkili makamlara bizzat gelerek ihbarda bulunan kişilerden kimlik bilgileri istenmekte, ihbar formuna ihbar konularıyla birlikte kimlik bilgileri de yazılıp imzalatılmakta ve teyit formunun bir sureti ihbarcıya verilmektedir⁸².

Vergi ve kayıp ve kaçığına sebebiyet veren kişi veya kurumlar hakkında ikramiye talepli olarak yazılı ihbarda bulunulması gerekmektedir. Dolayısıyla, tutanağa geçirilmeyip sadece sözlü olarak yapılan ihbarlara istinaden inceleme yapıp, ikramiye ödenmesi mümkün değildir⁸³.

4.3. E-Posta Yoluyla Yapılan İhbar

Bilişim teknolojisindeki gelişmeler ihbar kurumunda kullanılan araçların artmasına neden olmuştur⁸⁴. İhbarcı vergi dairelerinin veya ilgili kurumların web sayfalarına yer alan ihbar ile ilgili kısımlara kimlik ve adres belirtmek suretiyle elektronik olarak da yapılabilir⁸⁵. Sözlü veya mektupla yapılan ihbarlara nazaran, e-posta yoluyla yapılan ihbarlarda ihbarcılarla tekrar iletişim sağlamak daha etkin olmaktadır⁸⁶.

5. İhbarın Değerlendirilmesi: Vergi İnceleme Elemanları

AİHS m.13 ve Anayasanın m.74 ve 1905 sayılı yasaya dayanılarak kayıt altına alınabilecek bir şekilde kullanılan **başvuru hakkı**, TCK m.121'deki "Kişinin belli bir hakkı kullanmak için yetkili kamu makamlarına verdiği dilekçenin hukukî bir neden olmaksızın kabul edilmemesi hâlinde, fail hakkında ... cezasına hükmolunur." ifadesiyle güvence altına alınmıştır.

⁸⁰ Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi İhbarcılarında 666 Milyar İkramiye", Hürriyet Gazetesi, 28.04.2005

⁸¹ 2004/12 Başbakanlık Dilekçe Ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması Dilekçe Ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması Genelgesi

⁸² 22.11.1990 tarih, 1990/1 Sıra Nolu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi

⁸³ İmdat TÜRKAY, "Vergi Kayıp ve Kaçığına Azaltılmasında İhbar Müessesesinin Fonksiyonu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 237 Haziran 2008. s.142.

⁸⁴ Vatandaşların vergi ile ilgili dilek ve şikâyetlerini yetkili kişi ve birimlere daha kolay iletebilmeleri için 1991 yılında PTT Genel Müdürlüğü ile işbirliği yapılarak bütün illerde ve bazı büyük ilçelerde "079" Özel Hizmet Numarası hizmete girmiş olup 01.03.1993 tarihinden itibaren de "189" Alo Maliye olarak değiştirilmiştir Daha sonra, 444 0 189 Vergi İletişim Merkezi'nin (VİMER) faaliyete geçmesi ile ihbar ve şikâyetler konusunda etkinlik artmıştır..

⁸⁵ 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, m.6. R.G.: 24/10/2003 – 25269.

⁸⁶ AKIN, V. [s.1](#).

İhbarı doğrudan veya üst makamların havalesi ile alan birimler öncelikle muhbirin hüviyetini ve dilekçe verip vermediğini, VUK 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer aracılığıyla tespit ettirmekte; muhbirin ismi kesinlikle gizli tutulmakta ve hiçbir şekilde açıklanmamaktadır.

Yapılacak ihbarın yetkili makamlar tarafından değerlendirmeye alındıktan sonra işleme konulması için aşağıdaki şartlar gerekmektedir;

- İhbar dilekçesinde dilekçe sahibinin adı soyadı iş veya ikametgah adresi ve telefon numarasının bulunması gerekmekte olup; şayet muhbir ihbar ikramiyesi talep ediyorsa bu isteğini ihbar vasıtalarında açıkça dile getirmelidir⁸⁷. 1982 Anayasası'nda dilekçe hakkını düzenleyen 74.maddesi ve buna bağlı olarak çıkarılan 3071 sayılı Kanunun 4. maddesiyle düzenlenen dilekçede bulunması zorunlu şartları taşıyan başvurular dikkate alınmaktadır. İhbarın kabul edilmesiyle beraber 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi uyarınca; bireylerin ve tüzel kişilerin kendileriyle veya kamuyla ilgili, dilekçeyle usulüne uygun bir şekilde yaptıkları başvuruların idarece geciktirilmeksizin cevaplandırılması kanuni bir zorunluluktur. Yetkili idari makam tarafından, bu şekilde yapılan başvurularla ilgili olarak, yapılmakta olan işlemin safahatı veya sonucu hakkında dilekçe sahiplerine en geç 30 gün içerisinde gerekçeli olarak cevap verilmesi gerekmektedir⁸⁸
- Yapılan ihbarın *makul kuşku* uyandıracak somut olaylara ve delillere dayanması gerekmektedir. Bunun için yapılan ihbarlarda gerektiğinde muhbirden bilgi ve belge istenebilmektedir.

Anayasada yapılan temel hak ve hürriyetlere yönelik düzenlemelerden biri m.20'de ifadesini bulan ve vazgeçilemez hak⁸⁹ olan özel hayatın gizliliğidir. Özel hayatın gizliliği ancak anayasada belirlenen özel kısıtlar⁹⁰ dahilinde sınırlanırsa meşru

⁸⁷ ALPTÜRK, s.54.

⁸⁸ 2004/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesi.

⁸⁹ “Anayasanın *“Temel Haklar ve Ödevleri”* kısmında yer verilen *“özel hayatın gizliliği”* ve *“konut dokunulmazlığı hakkı”* dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez, kişiliğe bağlı temel haklardandır. Anayasanın 20. ve 21. maddelerinde bu hakkın hangi hallerde ve nasıl sınırlanabileceği belirtilirken, anılan hakların *“vazgeçilmez”* niteliği nedeniyle sınırlama usulleri içinde *“ilgilinin rızasına yer verilmemiştir.”* Danıştay Onuncu Daire, 13.03.2007, E:2005/6392, K:2007/948, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.81, S.5, Y.2007.

⁹⁰ “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. (AY. m.13)”, “Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, ... yetkili kılınmış mercin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz. ... AY. m.20/2).” Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklere yönelik sınırlamalar genelden ziyade özel sınırlama nedenleri: *milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık, genel ahlakın korunması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması* olarak sıralanmıştır Tahsin FENDOĞLU, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY. Md.13.)” **Anayasa Yargısı Dergisi**. C.17, 2000, s.118; KABOĞLU, s.244; Yusuf Şevki HAKYEMEZ, “İnsan Hakları Standardının Yükseltilmesi ve Demokratikleşme Açısından 03.10.2001 Tarihli Anayasa Değişiklikleri”, **Prof.Dr.A. Şeref GÖZÜBÜYÜK'e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara: 2005, s.175

kabul edilir⁹¹. VUK m.134 "... İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde ...", VUK m.142 "... mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emareler bulunursa..." ifadelerinin içeriğini Anayasa m.20'de yer alan "... kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, ..." kavramları oluşturur ki bu da **makul kuşku**⁹²dur. Burada makul kuşkuyu uyandıracak olan mekanizma ayaklarından biriside ihbar kurumudur. Nitekim makul kuşku, bir ihbar ya da bir inceleme ile ortaya çıkmaktadır⁹³. Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği⁹⁴ m.6'ya göre, "makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir. **Makul şüphe, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması gerekir.** ... şüphenin somut olgulara dayanması şarttır....".

İkramiye ödenmesinde ihbar konularıyla bulunan matrah farkı arasında illiyet bağının bulunması gerektiğinden, bulunan matrah farkının yapılan ihbarla doğrudan ilgili olan kısmının net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Yapılan vergi incelemesi bitirildikten sonra düzenlenecek vergi inceleme raporundan ayrı olarak; muhbire ikramiye ödenip ödenmeyeceği, ödenmeyecekse sebepleri, ödenecekse bulunan matrah farkı ile ihbar konuları arasındaki illiyet bağının açıklandığı ve ikramiyeye esas olacak matrah farkının belirtildiği *İhbar İkramiyesi Raporunun* düzenlenmesi gerekir. Raporda tahakkuk eden vergi ve kesilecek cezanın ne kadarının muhbir tarafından ihbar edilen konulara ilişkin olduğu belirtilir⁹⁵. Muhbirin ihbar ettiği konular dışındaki tespitler dolayısıyla muhbire ihbar ikramiyesi ödenmez.

6. İhbar İkramiyesi

İhbar ikramiyesinin, kanuni dayanağını 1905 sayılı yasanın 6. maddesi oluşturur. Madde metnine göre, "Bina, arazi ve arsalarından kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, tüketim ve damga gibi sürekli vergilerle ilgili olarak yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veyahut diğer yöntemlerle yapılan işlemi ketmedilmiş⁹⁶ olanları ihbar edenlere

⁹¹ SABAN, s.197.

⁹² AİHM sözleşmeye aykırılık iddialarını değerlendirirken olayların dayandığı delilleri inceler ve makul kuşkuya yer bırakmayacak şekilde kanıtlanıp kanıtlanmadığını esas alır. Menteş ve Diğerleri Kararı, Osman DOĞRU, İnsan Hakları Kararlar Derlemesi, C.II, 340 vd'den aktaran SABAN, s.84. "... makul bir şüphenin mevcut olması için, şahsın suç işlemiş olabileceğine dair tarafsız bir şahsı tatmin edecek vakia veya bilginin bulunması gerekir ..." Fox, Campbell ve Hartley/ Birleşik Krallık, (1990) 13 EHRR 157; Erdagöz / Türkiye Davası (127/945/74) 22 Eylül 1997

⁹³ SABAN, s.197.

⁹⁴ R.G.: 01/06/2005 - 25832

⁹⁵ Yıldırım GENÇ. "Vergi Sistemimizde İhbar İkramiyesi Müessesesi", Vergi Dünyası, Temmuz 2005, Sayı:287

⁹⁶ "Kanun'un 6.maddesi uyarınca vergi kayıp ve kaçacağını haber verene ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu vergi tahakkuk ettirilmiş olması şartı arandığından, davacının ihbar ettiği ... adına yapılmış bir tahakkuk olup olmadığı hususu araştırılarak sonucuna göre Mahkemece yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir" Danıştay 3.D., 13/06/2001, E: 2000/2817, K: 2001/2382; "Ketmedilmiş vergilerin ortaya çıkarılması vergi kanunlarında yazılı usul ve esaslara uygun biçimde yapılacak incelemeler sonucunda toplanacak bilgi ve maddi delillerin değerlendirilmesi ile mümkün olup, muhbirden vergi ziyanının maddi delillerle kanıtlanmasını istemek 1905 sayılı Kanunun amacına uygun bulunmamaktadır." Danıştay 3.D., 04/06/1990, E. 1990/25, K. 1990/1661. Danıştay,

500 liraya kadar	yüzde	15
5000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	"	30
15000 liraya kadar, 5000 liradan yukarı olan kısım için	"	20
15000 liradan yukarı olan kısım için	"	10

oranında ikramiye verilir⁹⁷. Ancak yasanın 6. maddesinde belirtilen tutarların maddi değeri kalmadığı için, her hâlükârda kullanılacak oran yüzde 10 olmaktadır.

6. maddeye göre hesaplanan ikramiyenin, 1/3'ü verginin kesin olarak tahakkukunda, 2/3'ü ise verginin tahsilini takiben ödenmektedir. Dolayısıyla tahakkuk etmemiş bir vergi için ihbar ikramiyesi ödenmesi imkânı bulunmamaktadır⁹⁸

Danıştay "... vergi kayıp ve kaçacağını haber verene ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu vergi tahakkuk ettirilmiş olması şartı arandığından, davacının ihbar ettiği ... adına yapılmış bir tahakkuk olup olmadığı hususu araştırılarak sonucuna göre Mahkemece yeniden bir karar verilmesi gerektiği"⁹⁹ vurgulanarak tahakkuk şartının mutlak olduğunu ifade etmiştir¹⁰⁰.

Ihbar ikramiyesi, sadece devamlılık arz eden vergiler ile vergi ziyayı cezası dikkate alınacak olup¹⁰¹; ihbar ikramiyesi ile ilgili uyumsuzluklar vergi mahkemelerinin

ketmedilmiş vergiler ifadesinden vergi ziyasının gerçekleşmiş olmasını ifade etmektedir.

97 1905 sayılı Kanununun 6. maddesinin son fıkrasına göre, Maliye Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatında görevli çalışanların tamamı ile tahrir ve tahmin komisyonları mensupları ve tahakkuk işlemlerinde görevli olanlarla, yaptıkları incelemeler sırasında tespit ettikleri vergi kayıplarını ilgili mercilere bildirmeleri zorunlu olanlara ihbar ikramiyesi ödenmemektedir. Danıştay 3.D., 12/04/2007 K:2007/1160, E:2006/2241; Danıştay 7.D., 17.04.1979, E:1978/1997, K:1979/815 sayılı kararı aynı yöndedir. Aynı şekilde her ne kadar 1905 sayılı yasa da yer almasa da bir kişinin iştirak, teşvik ve yardım fiillerini işlemesi ve bir dilekçe ile bunu bildirmesi sonucu cezadan kurtulması, daha sonra yapılan işlemi ihbar edip ihbar ikramiyesine hak kazanıp kazanmaması konusunda Danıştay, "... Çalıştığı yerde ticaret şefi olduğu belirtilen muhbirin müesseseden ayrılmadan, önce, ihbar ikramiyesine hak kazanmak amacıyla temin ettiği vesikaların düzenlenmesine ve vergi kaçırılmasına fiili ile yardım ettiği, böylece kaçakçılık maddi olayına fiili ile yardım cezasının, VUK'un 347'nci maddesindeki hükümlerden yararlandırılarak kaldırıldığı, bu durumda davacının mezkûr müesseseden ayrıldıktan sonra kendisinin de iştiraki bulunan vergi kaçırma olayını ihbar etmesi sebebiyle mükafatlandırılmasının, Kanunun ruh ve amacına aykırı olduğu gerekçesiyle..." ifadesi ile ihbar ikramiyesi verilmesinin bu kişiler iki defa ödüllendirmek anlamına geldiğini vurgulamıştır. Danıştay 7.D., 12.4.1967, E:1965/2139, K:1967/343; Buna karşılık, "...1905 sayılı kanun şirket ortağına ikramiye verilmesi konusunda bir sınırlama getirilmediğini, dolayısıyla şirket ortağına da ortak olduğu şirketle ilgili ihbarlara istinaden ihbar ikramiyesi verilmesinin mümkün olduğu..." Danıştay tarafından vurgulanmıştır Danıştay 3.D., 18.10.1995 E:1995/139, K:1995/3105;

98 Süheyp DERBİL, "Danıştay İçtihatları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1951 C. 8 S.1-2 s.707.

<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1951-08-03-04/AUHF-1951-08-03-04-Derbil.pdf>

99 Danıştay 3.D., 13/06/2001, K:2001/2382 ve E: 2000/2817

100 Emrah AKIN, "Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 168, Aralık 2006.

101 Tapu Harçlarının 1905 sayılı Kanun kapsamında devamlılık arz eden vergi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının valiliklere göndermiş olduğu genel yazıda, "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

görevi içerisinde yer almaktadır¹⁰². Gecikme zammı, gecikme faizi, fonlar ve buna bağlı ceza, genel ve özel usulsüzlük cezası, geçici vergi ve buna bağlı ceza, net aktif vergisi, ekonomik denge vergisi, ek vergi gibi daimi niteliği olmayan vergiler ve bunlara ilişkin cezalar ikramiyeye hesabında dikkate alınmaz¹⁰³.

6.1. İhbar İkramiyesinin Vergilendirilmesi: Veraset ve İntikal Vergisi

Muhbirlere ödenen ihbar ikramiyesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde belirtilen *gelirin unsurları*¹⁰⁴ arasında yer almaz. İhbar ikramiyesi ivazsız bir iktisap olduğundan 08.06.1959 tarih 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa (VİVK) göre, veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır.

Nitekim Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, “ ... vazifesinin mahiyeti icabı olmaksızın sair bir şekilde bilgisi dahiline giren bir vergi kaçakçılığı¹⁰⁵ 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

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 süresiz yükümlülük kapsamında olması bu harç üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmeyeceği anlamına gelmemektedir.” demek suretiyle Tapu Harcının eksik ödenmesinden dolayı bulunan harç farkı ile vergi ziyat cezası için ihbarcıya ihbar ikramiyesi ödenmesi gerektiğini belirtmiştir. 01.12.1987 tarih ve 77486 sayılı genel yazısını genel yazısından aktaran, TÜRKAY, s.150.

¹⁰² “...1905 sayılı Yasanın 6.maddesine göre yapılan ihbar sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre salınan vergi ve kesilen cezaların belirli oranı üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmesi gerekmektedir.

Bu durumda bir vergiyle bağlantılı bulunan ihbar ikramiyesiyle ilgili davanın, vergi ile ilgili uyumsuzluk sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı karşısında, ... 2576 sayılı Yasanın 6.maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla salınan vergi ve kesilen cezaların belirli bir oranı olarak saptanan ihbar ikramiyesine ilişkin bulunan bu davanın esası hakkında idare mahkemesince karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir ...” Danıştay 10. Daire, 13.11.2000, E: 1998/1443, K: 2000/5627.

¹⁰³ TÜRKAY, s.151.

¹⁰⁴ GVK. M.2. Gelirin Unsurları: (Değişik madde: 07/01/2003 - 4783 S.K./2. md.) Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır: 1. Ticari kazançlar, 2. Zirai kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar.

¹⁰⁵ Kaçakçılık suçu, iktidara ve ulusa zarar veren bir cürümdür. Bu suç aslında onu yasaklayan yasadandır. Her ne kadar kaçakçılık suçu ulusa karşı işlenmiş olsa da, bu cürüm halkın gözünde onu işleyen faili aşağılık bir duruma düşürmektedir. Bunun nedeni, insanların kendilerine doğrudan doğruya zarar vermedikleri ihlallerle ilgilenmemeleridir. Kendilerine uzak olan sonuçların insanlar üzerindeki etkileri çok zayıftır. Bu nedenle insanlar, kaçakçılık cürümünün kendilerine verebileceği zararları görmeyiz Bunun da ötesinde insanlar, kişilere yönelik hırsızlık, sahtecilik cürümlerini işleyen failere ve kendilerinin uğradıkları kötülüklerle karşı gösterdikleri tepki kadar, kaçakçılık yapan kimseye karşı tepki göstermezler. BECCARIA, ss.173-174.

hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir¹⁰⁶”. Zira Danıştay’ın kararı¹⁰⁷ da bu yöndedir.

6.2. Vergiye İlişkin: VİVK’in Yürürlükten Kaldırılması ve GVK’da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı

30.04.2008 tarihinde TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilen “Veraset Ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı¹⁰⁸” değişikliyi yapılmaksızın yasalaşması halinde, 7338 sayılı VİVK yürürlükten kaldırılmakta ve veraset yoluyla intikaller hariç olmak üzere karşılıksız intikaller 193 sayılı GVK kapsamında sayılan “sair kazanç ve iratlar” kapsamında değerlendirilerek Gelir Vergisine tabi tutulacaktır.

Kanun tasarısının 3/c bendine göre, veraset yoluyla vaki olanlar hariç olmak üzere, herhangi bir suretle karşılıksız olarak intikal eden iktisadi kıymetlerin 213 sayılı VUK’a göre bulunan değerinin;

1.000.000 YTL’ye kadar olan kısmının %50’si,

1.000.001 YTL ile 5.000.000 YTL arasındaki kısmın %60’ı

5.000.001 YTL ve üzerindeki kısmın %70’i,

intikalin gerçekleştiği takvim yılında hak sahibinin geliri sayılacaktır. Elde edilen gelirlerin 2.500 YTL’yi aşmayan kısmı vergiden istisna edilecektir. İstisna sonrasında kalan tutar ise, ilgili yılın geliri olarak yıllık beyanname vermek suretiyle, GVK’nın 103. maddesinde yer alan vergi tarifesine tabi tutulacaktır.

Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra muhbirler ödenecek ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi, GVK’nın 2. maddesinde sıralanan gelirin yedi unsurundan biri olan Diğer Kazanç ve İratlar kapsamında değerlendirilip; önce gelir sayılan kısmı bulunacak, daha sonra istisna tutarını aşmış olmadığına bakılacak, aşan kısım var ise yıllık beyanname ile beyan edilecektir¹⁰⁹. Öte yandan, ihbar ikramiyesinin ödenmesi sırasında düzenlenen kâğıtlar da 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu¹¹⁰na göre damga vergisine tabi olduğundan, yapılan ikramiye ödemelerinden kesinti yapılması gerekmektedir.

SONUÇ

1931 yılından beri yürürlükte olan 1905 sayılı kanun, ihbar kurumunun normlarını içermektedir. Geçen 78 yıllık süre içerisinde Kanun’un kendisinden beklenenin ne kadarını karşıladığı tartışmalıdır. İhbar kurumu, mevcut toplumsal baskı ve mükellef psikolojisi nedeniyle etkin olarak çalışmamaktadır. İhbar kurumunun tam

¹⁰⁶ 105 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG: 14.07.1972

¹⁰⁷ Danıştay, 11.D., 11.10.1972, E:1972/653, K:1972/2499

¹⁰⁸ http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun_tasarisi_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=64487

¹⁰⁹ TÜRKAY, s.159.

¹¹⁰ R.G.: 11/07/1964 – 1175.

olarak çalışmaması kayıt dışı ekonominin artış nedenlerinden birisidir. Oysa kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden bireysel olarak herkes şikâyet etmekte, ancak vergi kaçırıcıları ihbar etme noktasında vatandaşlar bir takım endişeler ve korkular nedeniyle, ihbar kurumunu çalıştırmamaktadır. Bu eğilim ise 77 yıldır gelinen noktayı özetlemektedir.

01.01.2007 – 31.12.2007 tarihleri arasında Maliye Bakanlığına 1905 sayılı Kanun uyarınca 3636 ihbar dilekçesi verilmiş olup; ihbarda bulunan 87 kişiye 613.450.- YTL ihbar ikramiyesi ödenmiştir¹¹¹. İhbar sayısının düşük, buna karşılık kayıt dışı ekonominin ise yüksek olması ihbar kurumunun yeniden sorgulanmasını gündeme getirmektedir.

Kayıt dışı ekonomi kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanabilmektedir. Bu çerçevede kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bazıları yasalarla yasaklanmış faaliyetler olduğu için, bazıları da yasalarla yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, belgelendirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesidir¹¹².

Vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve dolayısıyla kayıt dışı kalan bir ekonomik faaliyetin, vergi idaresi tarafından izlenmesi ve denetlenmesi şarttır. Vergi idaresi tarafından izlendiğine ve vergi denetimine tabi tutulacağına inanmayan bir mükellef, ekonomik faaliyetlerinin birçoğunu kolaylıkla kayıt dışında yürütecektir.

Türkiye’de vergi denetimi de nicelik itibariyle yeterli olmadığından, mükellefler vergi denetiminden çekinmemektedirler. Vergi idaresinin en önemli görevlerinden birisi, vergi yasalarının etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmektir. Ancak vergi mükellefinin ancak % 3-4’ü incelenmektedir. Etkin vergi denetiminin yokluğu, kayıt dışı çalışan (vergi kaçırıcı) mükellefle, vergilerini düzenli olarak ödeyen mükellef arasında haksız rekabete neden olmakta, kayıt dışı faaliyette bulunan kesim devamlı gelişirken, diğerleri devamlı küçülmekte ve hatta yok olmaktadır. Bu durum dürüst çalışan mükellefi de rekabet edebilmesi için kayıt dışı işlem yapmaya zorlamaktadır¹¹³.

Mükellefler vergi kaçırıcı diğer mükellefleri ihbar etmediği sürece tahsil edilemeyen vergiler dolayısıyla mülkiyet haklarına daha fazla müdahale olacağını bilmelidirler. Vatandaşlık hakkı olan ihbar, mükellefler tarafından ne kadar içselleştirilirse bir yandan kayıt dışı ekonomi azalacak, diğer yandan da 1905 sayılı yasanın etkinliği artacaktır. Mükellef bu ihbar hakkını, gerek 1905 ve 3071 sayılı yasa ve bunlara bağlı olarak çıkarılan ikincil düzenlemeler, gerekse AİHS m.13’e dayanarak kullanacaktır.

1905 sayılı Yasa günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak bulunmakta olup, 78 yıl önce çıkarılan bir yasayla ihbar kurumunu çalıştırmak ve kamuoyu tarafından da

¹¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, Nisan 2008, s.101. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf.

¹¹² DPT, “Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2001, s.32. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/oik614.pdf>

¹¹³ DPT, s.34.

bilinmesini beklemek doğru olmayacaktır. Bu nedenle yasanın değiştirilmesi / güncelleştirilmesi gerekmektedir. Özellikle, ikramiye oranlarının ve tutarlarının arttırılması, ikramiye ödenmesinde kapsama giren vergilerin genişletilmesi, gibi konularda düzenlemeler yapılması zorunludur.

Kamuoyunda bilinirlik seviyesi çok düşük olan vergi hukukunda ihbar kurumunun tanıtılması ve vergi kaçırana ihbar etmenin bir vatandaşlık görevi olduğu sürekli kamuoyuna anlatılması gerekmektedir. Vergide oto-kontrol kurumunun sağlıklı bir şekilde işlemesi ihbar kurumunun tanıtımının yapılması ve yaygınlaştırılmasıyla mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- AĞAKAY, Mehmet Ali. **Türkçe Sözlük**, Yeni Matbaa, Ankara: 1955.
- AKAD, Mehmet / VURAL DİNÇKOL, Bihterin. **Genel Kamu Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul: 2004.
- AKILLIOĞLU, Tekin. **İnsan Hakları I (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**, AÜSBF, Ankara: 1995.
- AKIN, Emrah. “Vergisel Yükümlülüklerde İhbar İkramiyesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 168, Aralık 2006.
- AKIN, Vahit Yaşar. “Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikayet”, www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm (25.10.2008)
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Anayasa ve Anayasa Mahkemesi (Genel Esaslar)”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 93, Ankara, 1997.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, Ankara, 1981.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Vergi ve Hukuk”, **Bilanço Dergisi**, S.3, Ankara: Kasım 1991.
- ALPTÜRK, Ercan. **Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2007.
- ARMAĞAN, Servet. **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, İstanbul: 1972.
- ATEŞ, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul: 2006.
- BECCARIA, Cesare. **Suçlar ve Cezalar** Hakkında, (Çev: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi, Ankara: 2004.
- ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul: 1982.
- ÇAĞLAR, Bakır. **Anayasa Bilimi**, Kardeşler Matbaası, İstanbul: 1989.
- DERBİL, Süheyp. “Danıştay İçtihatları”, *AÜHF Dergisi*, Ankara: 1951. <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1951-08-03-04/AUHF-1951-08-03-04-Derbil.pdf> (24.10.2008)

- DEVELLİOĞLU, Ferit. **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Aydın Kitabevi, Ankara: 2001.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, “Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayıtdis/oi614.pdf> (22.10.2008)
- DİL DERNEĞİ, **Türkçe Sözlük**, Dil Derneği Yayınları, Ankara: 2005.
- DOTAN, Yoav. “The Spillover Effect of Bills of Rights: A Comparative Assessment of The Impact of Bills of Rights in Canada and Israel”, **The American Journal of Comparative Law**, V. LIII, Number 2, Spring 2005.
- FENDOĞLU, Tahsin. “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY. Md.13.)” **Anayasa Yargısı Dergisi**. C.17, 2000.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara: Nisan 2008. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf (01.10.2008)
- GENÇ. Yıldırım. “Vergi Sistemimizde İhbar İkramiyesi Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2005, Sayı:287
- GÖZLER, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa: 2000.
- HAKYEMEZ, Yusuf Şevki. “İnsan Hakları Standardının Yükseltmesi ve Demokratikleşme Açısından 03.10.2001 Tarihli Anayasa Değişiklikleri”, **Prof. Dr. A. Şeref GÖZÜBÜYÜK'e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara: 2005.
- KABOĞLU, İbrahim. **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayınları, İstanbul, 2005.
- KAPANİ, Münci. **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, Ankara: 1993.
- KIRBAŞ, Sadık. “Vergi Tasarılarını Kim Hazırlamalı”, **Vergi Dünyası**, S.147, Kasım 1993.
- KIZILOĞLU, Şükrü. “Vergi İhbarcılarında 666 Milyar İkramiyeye”, **Hürriyet Gazetesi**, 28.04.2005
- LAUFENBURGER, Henry. **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, İsmail Hakkı ÜLKEMEN (çev.), Sevinç Matbaası, Ankara: 1967.
- METİN, Hulusi. **Türk Hukukunda Kanun ve İçtihatlarda İhbar-Bildirim**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006.
- ÖDER, Bertil Emrah. **Avrupa Birliği'nde Anayasa ve Anayasalcılık**, Anahtar Yayınevi, İstanbul: 2004.
- ÖNCEL, Mualla. “Enflasyon ve Vergilendirme”, **AÜHFD**, C.44, S.1-4, A.Ü. Basımevi, Ankara: 1996.
- ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara: Eylül 2006.
- ÖZAY, İl Han. **İkinci Bine Kavuşurken Gün Işığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul: 1993.
- ÖZBEY, Özcan. **İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulanması**, Adalet Yayınevi, Ankara: 2004,
- ÖZBUDUN, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara: 2005.

- PÜSKÜLLÜOĞLU, Ali. **Türkçe Sözlük**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul: 1995.
- REDHOUSE, **Türkçe-İngilizce Sözlük**, Sev Matbaacılık, İstanbul: 1997.
- SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul: 2006.
- SAVAŞ, Vural. “Hukuk ve İktisat”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.2, İstanbul: 2004.
- STEUERWALD, [Karl. Almanca - Türkçe Sözlük](#), ABC Yayınevi, İstanbul: 1983.
- ŞANVER, Salih. “Vergi Ödevi”, **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslararası Semineri**, İstanbul: 5-6-7 Şubat 1982.
- TANÖR, Bülent. **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, May Yayınları, İstanbul: 1978.
- TANÖR, Bülent/ YÜZBAŞIOĞLU, Nemci. **1982 Anayasasına Göre Türk. Anayasa Hukuku**, YKY İstanbul, 2001, s.186.
- TEZCAN, Durmuş/ ERDEM, Mustafa Ruhan/ SANCAKTAR, Oğuz/ ÖNOK, Rıfat Murat, **İnsan Hakları**, Seçkin Yayınları, Ankara: 2006.
- TEZİÇ, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul: 2005.
- TUĞLACI, Pars. **Büyük Türkçe-Fransızca Sözlük**, İnkılâp ve Aka Kitapevi, İstanbul: 1974.
- TURGAY, Recep. **Vergi, Usul Kanunu ve Tatbikatı**, Sermet Matbaası, İstanbul: 1958.
- TÜRKAY, İmdat. “Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında İhbar Müessesesinin Fonksiyonu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 237, İstanbul: Haziran 2008.
- TÜRK DİL KURUMU, **Türkçe Sözlük**, TDK Yayınları, Ankara: 1995.
- UYGUN, Oktay. **1982 Anayasası'nda Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul: 1992.
- WISEMAN, H. V. “Magna Carta Efsanesi”, Münci KAPANİ (çev.), **AÜHF 40. Yıl Armağanı**, Ankara: 1966.
- YALTI, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul: 2006.