

İHBAR İKRAMİYESİ ALACAKLARI DEVİR VE TEMLİK EDİLEBİLİR Mİ?

İzlem ORAL*

ÖZ

İhbar ikramiyesi, Vergi İdaresinin, yapılan ihbar sonucu tespit ettiği verginin, belli bir oranının ihbar edene ödenmesi olarak uygulanmaktadır. İhbar ikramiyesi, ziyaa uğratılan verginin tahakkuk ve tahsil aşamalarına göre farklı oranlarda ihbarcıya ödenmektedir. Yapılan ihbar sonucunda ortaya çıkan ihbar ikramiyesi alacakları da, Borçlar Kanunu uyarınca, aksine bir hüküm bulunmadığı için ihbarcı tarafından temlik işlemine konu edilebilmektedir. Ancak ihbar ikramiyesi alacağının 3. şahıslara temlik edilmesi durumunda, veraset ve intikal vergisi yükümlülüğünün devredilemeyeceği açıktır.

Anahtar Sözcükler: İhbar İkramesi, Alacağın Temliki, Veraset ve İntikal Vergisi

1. GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinden kaynaklı ihbar ikramiyesi alacaklarının, genel hükümler uyarınca üçüncü şahıslara devir edilip edilemeyeceğine dair kaynaklara dayanılarak bir görüş oluşturmaktır.

Alacak, yapılan hizmet ya da satılan bir mal karşılığında ya da bunların dışında ortaya çıkan ve karşı taraftan talep hakkı doğuran miktar olarak tanımlanabilir. Alacağın temliki ise, daha önce ortaya çıkmış bir alacağın, -alacağı ortaya çıkararak fiilden bağımsız olarak- alacaklısının değişmesidir. Alacaklının bir borç ilişkisinden doğan alacağını, borçlunun rızasına gerek duymaksızın, hazırlanan bir sözleşmeye dayanarak üçüncü bir kişiye devretmesi, alacağın temliki olarak tanımlanabilir.

Alacağın temliki, genellikle borçlu ile alacaklı arasındaki ilişki tamamlandıktan, yani borç ve alacak ilişkisi ortaya çıktıktan sonra yapılabilir. Bu sebeple alacağın temlikine borçlu katılmaz. Bu nedenle de devre borçlunun rızası gerekmediği gibi, böyle bir devirden haberdar olması da gerekmemektedir. Alacağın temlikinde, bir borç ve özellikle sözleşme ilişkisi nedeniyle meydana gelen olan hukuki durum değil, alacak devredildiği

* Vergi Müfettişi

için, böyle bir ilişkiden doğan yenilik doğuran haklar ve ileri sürülebilecek def'iler de devredilemez. Sözleşmenin alacaklı ve borçlu tarafları bu haklar ile defileri birbirlerine karşı ileri sürmeye devam edebilirler. Alacağın devredilmesi, alacaklının değişmesine, yani alacağın devralana geçmesine sebep olur. Alacağını devreden, borcun kendisine ifa edilmesini isteyemez, ifanın talebi hakkı, devir sonrası ortaya çıkan yeni alacaklıdır. (Reisoğlu, 2014; 464) Kanunla devri yasaklanmamış bütün alacaklar, ister sözleşmeden ister haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden doğmuş olsunlar, başkasına devredilebilirler. (Reisoğlu, 2014, 465)

2. ALACAĞIN DEVRİNİN (TEMLİKİNİN) ŞARTLARI

Temlikin (devrin) geçerli olması için, esasa ve şekle ilişkin şartları taşıması gereklidir. Esasa ilişkin şart, alacağı devreden ve devralanın fiil ehliyetine sahip olmasıdır. Temlik sırasında, irade beyanlarının da karşılıklı olarak uyumlu olması gerekir. Borçlar Kanununun 184. maddesine göre (T.C. Yasalar, 2011) şekil şartları olarak ise, devir sözleşmesinin yazılı bir şekilde yapılması ve alacağın devrinin, yasa veya sözleşme hükümlerine veya işin niteliğine göre yasaklanmamış olmasıdır.

Alacağın temliki, asıl hak olan alacak hakkı ile buna bağlı işlemiş faizleri ve teminat gibi yan hakları da kapsar. (Reisoğlu, 2014, 469) Alacağın temlikinin en önemli sonucu, temlik ile birlikte alacaklının sıfatının devredenden devralana geçmesi ve bu suretle sözleşme sonucu yapılacak ödemenin muhatabının değişmiş olması olarak ifade edilebilir.

Borçlar Kanununun 186/1 fıkrası (T.C. Yasalar, 2011) uyarınca, alacağın temliki hususunda borçlunun rızasına gerek duyulmaz, devir sonunda borçlu devirden, ister haberdar olsun, ister olmasın devralan devredilen alacağı kazanır. ancak borçlu, temlik işleminden haberdar olmadan önce borcunu iyi niyetle önceki alacaklıya ifa ederse, borcundan kurtulmuş olur. (Reisoğlu, 2014, 470)

3. İHBAR İKRAMİYESİ ALACAĞI

İhbar ve ödül sistemine ilişkin uygulamalar, Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'a (T.C. Yasalar, 1931) dayanılarak yapılmaktadır.

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

500 Liraya kadar	yüzde 15
5000 Liraya kadar, 500 Liradan yukarı olan kısmı için	yüzde 30
15000 Liraya kadar, 5000 Liradan yukarı olan kısmı için	yüzde 20
15000 Liradan yukarı olan kısmı için	yüzde 10

Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kat’i surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir.” Şeklinde dir.

Yukarıda belirtilen kanun hükmüne göre, ihbar ikramiyesinin ödenebilmesi, vergi ziyayının devamlılık arz eden vergilerde meydana gelmesi ve bu durumun muhbir tarafından haber verilmesi şartına bağlanmıştır. İhbar ikramiyesinin hesabında sadece devamlılık arz eden vergiler ile vergi aslına bağlı cezaların dikkate alınması gerekmektedir. Gecikme faizi ve gecikme zammı, zamanında hazineye intikal etmeyen ve enflasyonist ortamda değer kaybeden verginin, kullanım maliyeti olduğundan fer’i ceza olarak düşünülmektedir. Dolayısıyla gecikme faizi ve gecikme zammı ihbar ikramiyesine konu olmayacaktır. Ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları vergi aslına bağlı olmayan cezalar olduğundan bunlar üzerinden de ikramiye ödenmez.

Kanun uyarınca hesaplanan ihbar ikramiyesinin 1/3’ü verginin kesin tahakkukunda, geriye kalan 2/3’ü ise vergi tahsilatının tamamlanması durumunda ödenecektir. Burada kesin tahakkuk kavramı ön plana çıkmaktadır. Tahakkuk, Vergi Usul Kanununun (T.C. Yasalar, 1961) 22. Maddesi uyarınca, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Beyana dayalı tarh dışında, tarh ve tebliğ edilen vergiye, ilgilinin itiraz etme hakkı vardır. Kesin tahakkuk denildiğinde, tebliğ edilen vergiye itiraz edilmemesi, dava açma süresinin bitmesi veya dava yoluna gidilmesine rağmen davanın reddedilmesi halinin ortaya çıkması, (Özbalcı, 2006, 194) yani devlet alacağıının ihtilafsız olarak tahsil edilebilir hale gelmesidir. Mükellef kurum

adına tarh edilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açılması veya Danıştay nezdinde temyiz talebinde bulunulması halinde, kesin tahakkuk için dava sonucunun beklenmesi gerekecektir. İlgililer tarafından, tarhi istenen vergi ve cezalar için uzlaşma talep edilmişse, kesin tahakkuk için uzlaşma sonucunun beklenmesi gereklidir.

Danıştay'ın bir Kararında, (Danıştay 3. Dairesi, 2011) “Buna göre ihbar ikramiyesi, tahakkuk eden vergi ve cezaların toplamı üzerinden hesaplanacağından, ikramiye talep hakkı da incelemenin tamamlanıp vergi ve cezaların tarh ve tahakkuk ettiği tarihte doğacaktır... İhbar dilekçesinde ikramiye de talep edilmiş olması, ikramiyenin, incelemenin sonuçlandığı ve tarhiyatların kesinleştiği tarihte ödenmesi gerektiği anlamını taşımaktadır.” Şeklinde hüküm kurulmuştur.

İhbar İkramiyesine ilişkin Kanunda, alacağı devralanın, alacağı talep etme konusunda, zaman yönünden kısıtlayıcı bir süre belirtilmediğinden, alacağın ödenmesi talebinde bulunulması için 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 2011) 146. maddesinde belirtilen 10 yıllık sürenin zamanaşımı süresi olduğu ortaya çıkmaktadır.

4. KDV İADESİ ALACAKLARININ TEMLİKİ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalardan, ihbar ikramiyesi alacaklarının devir ve temlik edilmesi yönünde herhangi bir engelin bulunmadığı görülmektedir. Kaldı ki, mükelleflerin bazı vergi iadesi alacakları, Vergi İdaresince belirlenen şartlar dahilinde temlik edilebilmektedir. Örneğin, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (Maliye Bakanlığı, 2014) 2.1.5.3 bölümünde, mükelleflerin KDV iade alacaklarının temlik edilebileceği ifade edilmiş olup, temlik işleminin alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren ve noter tarafından onaylanmış alacağın temlik sözleşmesi ile yapılması gerektiği tespit edilmiştir. Ancak burada, KDV iade alacağının nakden iade şartlarının tümünü taşıması halinde temlik edilebileceğine dikkati çekmek gerekmektedir.

5. İHBAR İKRAMİYESİNİN DOĞURDUĞU VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

İhbar ikramiyesinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik işlemlere dayanak olarak Maliye Bakanlığı tarafından 105 seri Nolu Gelir

Vergisi Genel Tebliği (Maliye Bakanlığı, 1972) çıkarılmıştır. İlgili Tebliğe göre, ihbar ikramiyesinin Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelirin unsurları arasında sayılmadığından Gelir Vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, ödenen ihbar ikramiyeleri üzerinden Veraset ve İntikal Vergisi ödenmesi gereklidir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun (T.C. Yasalar, 1959) 1'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu; 2'nci maddesinin (d) fıkrasında da "ivazsız intikal" tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği; 4'üncü maddesinin (d) bendinde ise ivazsız suretle vaki intikallerin (2018 yılı için) 4.656,00 TL'sinin vergiden istisna edileceği; 5'inci maddesinde verginin mükellefinin veraset yoluyla veya ivazsız bir surette mal iktisap eden şahsın olacağı; 7'nci maddesinde de veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız mal iktisap edenlerin iktisap ettikleri malları bir beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları hükümlerine yer verilmiştir.

Ancak Vergi idaresinin uygulamasında, ikramiyeyi ödeyecek birime, verginin ödendiğine dair belge verilemediği durumlarda, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunundaki istisna tutarı dikkate alınarak hesaplanacak teminat, anılan kanunun 17'nci maddesine istinaden ödemeyi yapan tarafından kesilerek, muhbire net ikramiye tutarı ödenmektedir. (Gınalı, 2010, 143) Böylelikle, uygulamada verginin ödenmesine dair bir vergi güvenlik müessesesi oluşturulmuş olup, bu durum beyanname verilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Burada, ihbar ikramiyesi alacağı temlik edilse dahi, Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefinin, ihbarda bulunan kişi olduğunu söylemeden geçemeyiz. Zira, ihbar ikramiyesi alacağının gerçek sahibi, yaptığı ihbar dolayısıyla ihbar ikramiyesi almaya hak kazanan kişi olup, temlik sözleşmesiyle, kendi adına doğan bu alacağı, ihbarla doğrudan ilgisi bulunmayan üçüncü şahıslara temlik etmiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun (T.C. Yasalar, 1961) 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, vergi kanunlarının kabul ettiği istisna haller dışında yapılan özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacağından, ihbar ikramiyesi alacağının temlik edildiğinin iddia edilerek, beyanname verme mecburiyetinin de alacağı devralana geçtiğini öne sürmek mümkün olmayacaktır.

SONUÇ

Araştırmamızın sonunda, ihbar ikramiyesinin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi halinde, yazılı temlik sözleşmesi yapılması ve borçlu vergi idaresinin durumdan haberdar olması halinde, ihbar ikramiyesinin temlik edildiği yeni alacaklıya ödenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Vergi idaresinin temlik işleminden haberdar olmadan, iyi niyetle temlik edene yapacağı ödemeler de, kendisini borçtan kurtaracaktır. Ancak, Vergi İdaresinin temlik işleminden haberdar olmasına rağmen devreden alacaklıya yapacağı ödemeler vergi idaresini borçtan kurtarmayacak, ikinci kez ödeme yapılmasına sebep olabilecektir. İhbar ikramiyesi alacağını temlik eden alacaklının ise, Veraset ve İntikal Vergisi ödeme yükümlülüğünden kurtulamayacağı ve verginin ihbarcı tarafından ödeneceği anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

Danıştay 3. Dairesi (16.02.2011). *E.2009/837, K.2011/521 Sayılı Karar*. Ankara: Danıştay 3. Dairesi

Gınalı, A.(2010). Vergi ihbarı sonucu ödenecek ihbar ikramiyesinin usul ve esasları, *Mali Çözüm*, İstanbul, (101):143-154

Maliye Bakanlığı (14.07.1972) *Gelir Vergisi 105 Seri No'lu Genel Tebliği*. Ankara

Maliye Bakanlığı (26.04.2014) *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*. Ankara

Reisoğlu, S. (2014) , *Türk Borçlar Kanunu*, İstanbul: Beta Basım A.Ş.

T.C. Yasalar (04.02.2011) *6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (27836 Sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961) *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (15.06.1959) *7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10231 sayılı)

T.C. Yasalar (31.12.1931) *Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun*. Ankara : Resmi Gazete (1990 sayılı)