



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

2023 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2024



Tel : 90 (312) 295 30 00
Fax : 90 (312) 295 48 00



www.sayistay.gov.tr
sayistay@sayistay.gov.tr



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	7
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	12
7.	DENETİM BULGULARI.....	12
8.	EKLER.....	52

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: 2023 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu	4
Tablo 2: 2023 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu	5
Tablo 3: Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	23
Tablo 4: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	24
Tablo 5: Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	24
Tablo 6: Amortisman Ayrılmamış Maddi Duran Varlıklar	30
Tablo 7: Kayıtlı Değerinden Fazla Amortisman Ayrılmış Maddi Duran Varlıklar	30

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ATİK	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
ATU	Artırımlı Teminat Uygulaması
DMS	Devlet Muhasebesi Standardı
EFT	Elektronik Fon Transferi
E-Haciz	Elektronik Haciz
E-VDO	Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
EVDB	Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GYMY	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
İPC	İdari Para Cezası
İTUS	İndirimli Teminat Uygulama Sistemi
KDVİRA	Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi
KEYS	Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi

MYMY	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
TL	Türk Lirası
V.b.	Ve Benzeri
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VDB	Vergi Dairesi Başkanlığı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması
2. Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi
3. Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatların Emanet Hesaplarında İzlenmesi
4. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması
5. Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Kamu Zararı Alacaklarının Muhasebeleştirilmesinde ve Sorumluluk Dağıtımında Hatalı Uygulama Yapılması
6. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi
7. Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

B. Diğer Bulgular

1. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması
2. Konusu Kalmayan Alacakların Kişilerden Alacaklar Hesabında İzlenmeye Devam Edilmesi
3. Maddi Duran Varlıkların Bir Kısmı İçin Amortisman Ayrılmaması ve Kayıtlı Değeri Olmayan Varlıklar İçin Amortisman Ayrılması
4. İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerine İlişkin YMM KDV İade Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmadan Kabul Edilmesi
5. Finansman Gider Kısıtlamasına Uyulmaması Nedeniyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması
6. Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması
7. Şüpheli Ticari Alacak Tutarlarının Üzerinde Karşılık Ayrılması Suretiyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması

8. Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması
9. Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Eki Mali Tablolarda Yer Alan Kâr Tutarlarının Birbirinden Farklı Olması
10. Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması
11. Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücü Yoluna Gidilmemesi
12. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenmemesi Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması
13. İř Avans ve Kredilerinin Yasal Sűrelerinde Mahsup Edilmemesi
14. Artırımlı Teminat Uygulaması Kapsamında Nakden İade Alan Bazı Mükelleflere İlişkin YMM Raporlarının Sűresi İçinde İbraz Edilmemesine Rağmen Mükelleflerin İncelemeye Sevk Edilmemesi
15. Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından Yararlanan Bazı Mükelleflere İlişkin YMM Raporlarının Sunulmamasına Rağmen Bu Mükelleflere İlişkin İşlem Tesis Edilmemesi

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 09.07.2018 tarihli ve 30473 sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanarak anılan tarihte yürürlüğe giren 703 Karar Sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında KHK’nın 70’inci maddesi ile “Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun” şeklinde değiştirilmiş ayrıca anılan Kanun’un 1 ve 28’inci maddeleri, 29’uncu maddesinin üçüncü ila altıncı ve sekizinci fıkraları, 30’uncu ve 35’inci maddeleri, ek 1’inci maddesi, geçici 1 ve geçici 7’nci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Sonraki süreçte GİB, 15.07.2018 tarihli ve 30479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 134 ve 157’nci maddeleri doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı kuruluş olarak teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir.

Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 137’nci maddesine göre Başkanlığın görevleri şunlardır:

a) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve Devlet gelirlerinin maliye politikalarıyla uyumlu şekilde tatbikini sağlamak.

b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.

c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.

ç) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.

d) Devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve gerekli koordinasyonu sağlamak, Devlet gelirlerine etkisi olan mevzuatı Devlet gelirleri, vergi tekniği ve uygulamaları açısından

inceleyerek görüş bildirmek.

e) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.

f) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.

g) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

ğ) Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek, vergi yükü ile gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak, vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.

h) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.

ı) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı çalışmaları yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

i) Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.

j) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.

k) Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları, gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.

l) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

m) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

n) Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

o) Faaliyet sonuçlarını, düzenli karalıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

ö) Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuat ile Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu ve genel bütçeli bir idare olan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez teşkilatı ve doğrudan merkeze bağlı taşra teşkilatı olarak örgütlenmiştir. Merkez teşkilatı aşağıdaki hizmet birimlerinden oluşmaktadır:

- Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II, III, IV)
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
- Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II, III)
- Tahsilat ve İhtilafli İşler Daire Başkanlığı
- Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II)
- Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı
- Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
- Personel Daire Başkanlığı
- Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
- Hukuk Müşavirliği
- Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği
- İç Denetim Birimi Başkanlığı

Başkanlığın taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde faaliyet gösteren, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır.

2023 yılı sonu itibarıyla GİB taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 174 Grup Müdürlüğü, 407 Müdürlük, 54 Daimi Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 475

Vergi Dairesi, 570 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü bünyesinde) ile 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde) bulunmaktadır.

GİB'in, 2023 yılında 925'i merkezde, 38.758'i ise taşra teşkilatında olmak üzere toplam 39.683 dolu kadrosu bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

GİB, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir.

GİB'e 31.12.2022 tarihli ve 32060 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanarak yürürlüğe giren 2023 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile toplam 13.008.334.000 TL ödenek tahsis edilmiştir. Anılan ödenek toplamı 2023 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile genel bütçe kapsamındaki idarelere (I Sayılı Cetvel) verilen ödenek tutarının yaklaşık %0,29'una tekabül etmektedir.

GİB tarafından sunulan Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosuna göre, 2023 yılı tahsilatlarına ilişkin gerçekleşen tutarlar ile bütçe ödenekleri, nihai ödenek ve gerçekleşen ödeneklere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1:2023 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu

	Bütçelenen Tutarlar		Gerçekleşen Tutarlar (TL)
	Bütçe Ödeneği / Gelir Tahmini (TL)	Nihai Ödenek (TL)	
TAHSİLATLAR			
Vergi Gelirleri	0,00	0,00	3.869.604.114.244,19
Sosyal Güvenlik Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	0,00	0,00	17.113.649.848,28
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	0,00	0,00	2.223.969,66
Diğer Gelirler	0,00	0,00	135.534.533.409,15
Sermaye Gelirleri	0,00	0,00	2.533.712,29
Alacaklardan Tahsilat	0,00	0,00	0,00
Red ve İadeler (-)	0,00	0,00	633.910.031.251,28
Toplam Tahsilatlar	0,00	0,00	3.388.347.023.932,29
ÖDEMELER			
Personel Giderleri	8.598.581.000,00	12.431.536.775,00	12.342.487.614,65
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	1.440.000.000,00	1.782.544.725,00	1.775.237.968,80

Mal ve Hizmet Alım Giderleri	1.118.598.000,00	3.246.875.463,00	3.037.549.252,90
Faiz Giderleri	0,00	0,00	0,00
Cari Transferler	69.955.000,00	78.603.272,00	78.285.393,87
Sermaye Giderleri	1.781.200.000,00	1.850.411.881,70	1.721.456.676,45
Sermaye Transferleri	0,00	0,00	0,00
Borç Verme	0,00	0,00	0,00
Yedek Ödenekler	0,00	0,00	0,00
Toplam Ödemeler	13.008.334.000,00	19.389.972.116,70	18.955.016.906,67
NET TAHSİLATLAR/ ÖDEMELER ORANI			178,76

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre ise Başkanlığın 2023 yılı gelir ve giderleri ile faaliyet sonucu aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 2:2023 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet Gelirleri (A)	İndirim İade İskonto Toplamı (B)	Net Gelir (A-B)	Faaliyet Giderleri (C)	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu (A-B-C)
4.928.016.002.278,14	629.524.735.358,02	4.298.491.266.920,12	612.864.811.308,74	3.685.626.455.611,38

Buna göre, 2023 yılında toplam 4.928.016.002.278,14 TL’lik faaliyet geliri, 4.298.491.266.920,12 TL’lik net gelir elde edilmiştir. Öte yandan 2023 yılında 612.864.811.308,74 TL faaliyet giderine katlanılmıştır. Dönem olumlu faaliyet sonucu incelendiğinde, 2023 yılında 3.685.626.455.611,38 TL olarak gerçekleşmiştir.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Başkanlık mali işlemlerini 5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuat ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir.

5018 sayılı Kanun’un 49’uncu maddesinin ilk iki fıkrasında;

“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” denilmektedir.

5018 sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu idarelerinin muhasebe sistemlerinde tek düzenin sağlanması amacıyla önce çerçeve nitelikteki Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,

daha sonra Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmış ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini bu Yönetmelik'e uygun olarak yerine getirmesi benimsenmiştir. Bu düzenlemelere göre; muhasebe sistemi tahakkuk esaslıdır. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yıl hesaplarında gösterilirken; bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Bütün muhasebe işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Başkanlık, harcamalarda kullanılan ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeler açısından da Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne tabi bulunmaktadır. Başkanlığın muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklara bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.

Öte yandan, kağıt ortamında yürütülen iş ve işlemlerle ilgili olarak süreçlerin yeniden ele alınarak elektronik belge kullanımının yaygınlaştırılması ve kamu mali yönetim sistemi içerisinde yer alan bilişim sistemlerinin birlikte çalışabilirlik prensibi doğrultusunda entegre edilmesi amacıyla geliştirilen "Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi" projesi kapsamında; entegrasyona açık ve elektronik belge altyapısına uygun "Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi" ile "Yeni Harcama Yönetim Sistemi" kullanımına geçiş 2018 yılı itibarıyla tamamlanmış olup, işlemler söz konusu modüller kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

Mali raporlamanın amacı; yöneticilere, kamuoyuna ve denetim yetkililerine bilgi sunmaktır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için; işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi ile birlikte muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan mali tabloların belirlenen sürelerde yönetim ve ilgililerin bilgisine sunulması gerekmektedir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 310'uncu maddesinde kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim ve her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu; 311'inci maddesinde kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticilerinin, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından, üst yöneticilerin de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumlu olduğu; 312'nci maddesinde kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanların düzenleneceği; 313'üncü maddesinde kamu idarelerince hazırlanacak temel mali tabloların Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu olduğu; 314-316'nci maddelerinde bu tabloların mahiyetleri ve nasıl düzenleneceği; 327'nci

maddesinde de mali tabloların hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken ve denetim ekibince Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesi gereğince temin edilen defter, tablo ve belgelerden aşağıda sayılanlar denetime sunulmuş olup denetim bunlar ile Usul ve Esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

Denetim görüşü, Kamu İdaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tablolarından bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasına esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.

Bu hususlarla ilgili denetim sonucunda denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç Kontrol Sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

Söz konusu Kanun'un "İç kontrolün tanımı" başlıklı 55'inci maddesinde; mali yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemlerin ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenip geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı ifade edilmiş; bu idarelerin, sistemlerin koordinasyonunu sağlama ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verme görevlerinin de bulunduğu madde metninde belirtilmiştir.

Anılan Kanun maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği hazırlanmıştır. Tebliğ'de kamu iç kontrol standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınmak suretiyle tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiş, esas alınan iç kontrol bileşenlerine yönelik olarak da (18) iç kontrol standardı ve (79) genel şart belirlenmiştir. Ayrıca; kamu idarelerinde, iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi ve bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması öngörülmüştür.

Gelir İdaresi Başkanlığının stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi standartlarını sağlamaya yönelik faaliyetleri iç kontrolün bileşenleri itibarıyla değerlendirildiğinde;

Kontrol Ortamı Standartları ile ilgili olarak;

-Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırlarının tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirildiği,

-Başkanlıkça açıktan ataması yapılan personele işe başladığı ilk gün “Kamu Görevlileri Etik Sözleşmesi”nin imzalatılarak özlük dosyasına konulduğu, merkez ve taşra birimlerinde görev yapan personel için düzenlenen eğitimlerde etik ilkelere yer verildiği ve İdarede “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri” ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmalarının yeterli olduğu,

-Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikasının tam olarak belirlendiği ve kurum çalışanlarına duyurulduğu,

- Hassas görevlere ilişkin prosedürlerin taşra birimleri için oluşturulmadığı, ancak kamu iç kontrol standartlarına uyumu sağlamak amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde yer alan açıklamalar çerçevesinde tüm merkez birimlerin katılımıyla daha önce çıkarılan iş süreçleri üzerinden 26 adet hassas görev belirlendiği ve Başkanlık “Merkez Birimler Hassas Görev Envanteri”nin 29.12.2017 tarihli Başkanlık oluru alınarak tüm birimlere duyurulduğu,

Risk Değerlendirme Standartları ile ilgili olarak;

-Kurum Stratejik planının zamanında yayımlandığı ve içerik açısından mevzuata uygun olduğu,

- İdare performans programının içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlandığı ve zamanında yayımlandığı,

- İç kontrol risklerinin tam ve doğru şekilde belirlenerek risklerin değerlendirilmesine yönelik çalışmaların yapıldığı,

Kontrol Faaliyetleri Standartları ile ilgili olarak;

- İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçlerinin hazırlandığı ve personele duyurulduğu,

- İdare tarafından yetki devirlerinin mevzuata uygun olarak yapıldığı,

- İdarede yapılan görevlendirmelerde “görevler ayrılığı” ilkesine uyulduğu,

- İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetlerinin ve sorumluların belirlendiği,

- Ön mali kontrol sisteminin, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulduğu,

- Kamu idaresi ön mali kontrol yönergesinin mevcut olduğu,

Bilgi ve İletişim Standartları ile ilgili olarak;

- İdare faaliyet raporunun içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlandığı,

- Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygun olarak hazırlandığı ancak Eylem Planı ile kamu iç kontrol standartlarının tamamı için makul güvence sağlanmadığı halde, iç kontrolün her bir bileşenine yönelik eylemler içeren yeni bir iç kontrol eylem planı hazırlanmadığı,

İzleme Standartları ile ilgili olarak;

- İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirildiği ve değerlendirme sonuçlarının İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlandığı,

- Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulduğu, İdare için tahsis edilen 25 iç denetçi kadrosundan 7'sinin dolu olduğu,

- İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmalarının mevcut olduğu,

Anlaşılmıştır.

İdare tarafından uluslararası standartlar temelinde iç kontrolün “kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” bileşenleri çerçevesinde ulusal mevzuat hükümlerinde öngörülen bir takım gereklilikler yerine getirilmiş olmakla birlikte, henüz iç kontrol sistemi yapılandırma çalışmaları tamamlanmamıştır. Sonuç olarak, etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için kurumsal açıdan daha katılımcı ve kapsayıcı bir yaklaşım ile çalışmalara devam edilmesi, kontrol faaliyetlerinin bilişim teknolojisindeki gelişmeler ışığında risk odaklı bir anlayış ile geliştirilmesi ve iç kontrolün temel bir unsuru olan iç denetim hizmetlerinden yararlanılması önerilmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Gelir İdaresi Başkanlığının 2023 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM BULGULARI

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması

Diğer idarelere ait gelir ve alacakların, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurumsal kodu ile hatalı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda GİB mali tablolarına yansıdığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY) 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında; genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planlarında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye paralel olarak çıkartılan 41 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinin sekizinci fıkrasında da kurumsal kod kullanılması zorunluluğu tekrar vurgulanmıştır. Bütçe gelirleri hesap kodunda bulunan gelirlerden hangilerinin hangi kamu idaresinin kurumsal koduyla hesaplara alınacağına ilişkin uygulama birliğinin sağlanması için Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan 27.04.2015 tarihli ve 90192509-010.03-4168 sayılı yazı ve eki liste ile genel bütçe detaylı hesap planında yer alan bütçe gelirleri hesabının yardımcı hesap kodları itibarıyla tahsil edilen gelirlerin hangi idarelerin kurumsal kodu ile muhasebeleştirileceği ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Daha sonra Genel Müdürlük tarafından yayımlanan 15.02.2016, 03.01.2017, 24.01.2017, 02.01.2019 ve 16.12.2019 tarihli yazılar ile bahse konu liste güncellenerek son halini almıştır.

Anılan listeye göre Başkanlığa ait olan ve ekonomik kodlara ilişkin ayrıntıları ile birlikte

gösterilen gelir ve alacakların, GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan listede belirtildiği üzere, her bir kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen ve listede “İlgili idare” olarak belirtilenlerden Başkanlık tarafından yapılan faaliyetler sonucunda oluşanlar da GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilecektir. Bunların haricinde herhangi bir gelir ya da alacağın GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi ise mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, GİB muhasebe kayıtları ve mali tabloları üzerinde yapılan incelemede, bahse konu yazılar eki listelere göre farklı idarelere ait olup da GİB kurumsal kodu ile hatalı olarak kaydedilmesi nedeniyle Başkanlık muhasebe kayıtları ve mali tablolarında yer alan gelir ve alacakların bulunduğu tespit edilmiştir. Bu gelir ve alacakların ilgili kamu idaresine ait kurumsal kod ile muhasebeleştirilmesi ve ilgili kurum mali tablosunda yer alması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında, EVDB otomasyon sisteminin muhasebe temelli bir sistem olmadığı, 6183 sayılı Kanun’a göre tahsili gereken idari para cezaları ve diğer alacakların kurumsal kod kullanılarak muhasebe kayıtlarına kısmen kaydedildiği, muhasebe kayıtlarına alınamayanlara yönelik çalışmalara devam edildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2016-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, başka kamu idarelerine ait olan gelir ve alacakların 120-Gelirlerden Alacaklar, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar, 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar, 600-Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmesi nedeniyle bilanço ve faaliyet sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

BULGU 2: Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi

Bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabında, mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen alacakların ise 222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında izlenmesi gerekirken, vadenin isabet ettiği yıl dikkate alınmaksızın tüm alacakların 120-Gelirlerden Alacaklar, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar ve 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarında izlendiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin;

220-Gelirlerden Alacaklar Hesabına ilişkin 138'inci maddesinde, 220 no.lu hesabın mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların izlenmesi için kullanılacağı,

222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabına ilişkin 140'ıncı maddesinde, 222 no.lu hesabın gelirlerden alacaklar veya gelirlerden takipli alacaklar ya da diğer faaliyet alacakları hesaplarında kayıtlı tutarlardan mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı,

Hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmelik hükümlerinden açıkça görüleceği üzere, GİB'in faaliyet alacağı niteliğindeki alacaklarının muhasebeleştirilmesinde alacağın tahsil edileceği dönemin esas alınması gerekmekte olup, bu şekilde tahakkuk bazlı muhasebe sisteminin temel unsurlarından olan hesapların vade yapılarına göre ayrılarak tahakkuk ve tahsil süreçlerinin mali tablolara doğru bir şekilde yansıtılabilmesi amaçlanmaktadır.

Ancak yapılan incelemelerde, vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde bulunan gelir servislerinin çoğunluğu tarafından GİB faaliyet alacaklarının tamamının tahsil yılı dikkate alınmaksızın 120, 121 ve 122 no.lu hesaplarda izlendiği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, Gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen tutarların bu hesaba alacak 120 no.lu hesaba borç kaydedilebilmesi için 220 no.lu hesapta yıl takibinin yapılmasına imkân verecek yardımcı hesapların tanımlı olmasının gerektiği, EVDB sisteminde böyle bir tanım bulunmadığından tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların vadelerine göre takibinin yapılamadığı, alacakların vadelerine uygun muhasebeleştirilmesine yönelik çalışmalara devam edildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2018-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, 220-Gelirlerden Alacaklar ile 222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarına eksik, 120-Gelirlerden Alacaklar, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar ve 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarına fazla kayıt yapılması suretiyle kamu idaresi

bilançosunda hataya neden olunmuştur.

BULGU 3: Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatların Emanet Hesaplarında İzlenmesi

GİB tarafından yapılan çeşitli mahiyetteki tahsilatların faaliyet ve alacak hesaplarına alınmadan önce uzun süre 333-Emanetler Hesabında izlendiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 262'nci maddesinde; 333-Emanetler Hesabının emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak GİB mali tabloları ve mali tablolara esas muhasebe kayıtlarının incelenmesinde; 333-Emanetler Hesabının 2023 yılında 6.773.287.235,06 TL tutarında bakiye verdiği ve bu hesapta kayıtlı bulunan tutar içerisinde, yapılan tahsilatlardan tahakkuk kayıtları ile bağlantısı kurulamadığı için veya ilgili olduğu hesaplara aktarılmadığı için özellikle diğer niteliği belli olmayan paralar, kişilere ait diğer emanetler, diğer çeşitli emanetler hesaplarında bekletilen tutarların yüksek olduğu görülmüştür.

Uygulamada başka muhasebe birimleri ile bankalar tarafından GİB adına yapılan tahsilatlar, nitelikleri araştırılmak üzere önce emanetler hesabına alınmakta, daha sonra tahsili gerçekleştirilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilenler emanet hesaplarından çıkarılarak ilgili faaliyet ve alacak hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak özellikle bankalar aracılığıyla yapılan tahsilatlarda, açıklama ya da kişi bilgilerindeki eksikliklerden dolayı tahakkuk kayıtları ile bağlantı kurulamamakta ve bu nedenle yapılan tahsilatlar emanet hesaplarından mahsup edilememektedir.

Sözü edilen durumun düzeltilmesi amacıyla bankalar ve ilgili kamu kurumları arasında bilgi ve iletişimin koordinasyonu ile entegrasyonunu sağlayan sistemlerin kurulması, böylece muhasebe kayıtlarına alınan tahsilatların kaynağının tespit edilerek ilgili faaliyet alacakları hesaplarına aktarılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Bulgu konusu husus 2019-2022 yılları arasında yapılan denetimler kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında, 333-Emanetler Hesabının alt hesabı olan Kişilere ait emanetler hesabında 4.645.500.919,57 TL'lik bakiye bulunduğu ve bu bakiyenin 3.906.387.084,23 TL'sinin KDV iadelerinden oluştuğu belirtilmektedir. Ayrıca cevapta Başkanlık ile tahsilat

anlaşması yapan bankaların, mükelleflerin borçlarını sorgulayarak veya mükellef beyanı üzerine her hal ve takdirde kimlik bilgileri ve ödenmek istenen vergi türünü aramak suretiyle tahsilatları gerçekleştirdiği, tahsilat bilgilerinin anlık olarak Başkanlığa gönderildiği, alınan bilgilerin ise mükellef hesaplarına otomatik olarak işlendiği ve bu nedenle bulgu konusu hususun bu durumdan ziyade vergi dairesi hesaplarına doğrudan EFT veya havale ile gönderilen paralardan kaynaklanmış olabileceği ifade edilmiştir. Son olarak, emanet hesaplarının minimum seviyede tutulması için gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi konusunda 06.05.2024 tarihli ve 34952/34953 sayılı yazılar ile Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Defterdarlık Gelir Müdürlüklerine talimat verildiği belirtilmiştir.

İdare cevabında her ne kadar Kişilere ait emanetler alt hesabında 4.645.500.919,57 TL'lik bakiye bulunduğu ve bu bakiyenin 3.906.387.084,23 TL'sinin KDV iadelerinden oluştuğu ifade edilse de bulgu konusu husus, 333 Emanetler hesabının tümüyle ilgili olup bu hesabın bakiyesinin 6.773.287.235,06 TL olduğu ve bu tutarın %32'lik kısmının ise (2.171.036.038,09 TL) “ölen kimselere ait paralar”, “diğerleri”, “diğer çeşitli emanetler”, “diğer fazla ve yersiz tahsilat” ve “2017 yılı öncesine ilişkin emanetler” alt hesaplarından oluştuğu anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, yapılan tahsilatlardan gelir ve alacaklarla ilgili olanların ait oldukları hesaplara uzunca bir süre aktarılmaması; emanet hesap bakiyelerinde fiktif artışa neden olmakta, faaliyet ve alacak hesap bakiyelerinin mali tabloda hatalı tutarlar üzerinden raporlanmasına neden olmaktadır.

BULGU 4: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

GİB tarafından hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırların mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesinin verdiği yetkiye istinaden yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 28'inci maddesinde, oluşturulacak komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırlar için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenleneceği ve bu taşınırların harcama yetkilisinin onayından sonra Taşınır İşlem Fişi ile kayıtlardan çıkarılacağı belirtilmiştir. Bu şekilde hurdaya ayrılan taşınırların, MYMY'nin 215'inci maddesi uyarınca 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Genel bütçeli idarelerce hurdaya ayrılan taşınırların satış işlemleri ise, Milli Emlak Genel Müdürlüğünce gerçekleştirilmektedir. GİB tarafından hurdaya ayrılan taşınırların, satış işlemlerinin yapılması için Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilmesi, farklı kamu idareleri arasında gerçekleşen bir bedelsiz devir işlemidir. MYMY'nin 215'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin 4 ve 5 numaralı alt bentleri hükümleri gereğince de, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında kayıtlı stok ve varlıklardan aynı veya farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan genel bütçe kapsamındaki farklı kamu idareleri arasında bedelsiz olarak devredilenlerin, devreden kamu idaresi adına kayıtlı değerleri üzerinden 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına alacak, 630-Giderler Hesabına borç, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarlarının ise 600-Gelirler Hesabına alacak, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde;

- Komisyonca hurdaya ayrılan taşınırların, ilgili tutanak harcama yetkilisince onaylandığı zaman 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına kaydedilmediği,

- Satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne teslim edilen taşınırların bedelsiz devrine ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmadığı, dolayısıyla fiilen İdarenin tasarrufunda olmayan varlıkların idarenin muhasebe kayıtlarında yer almaya devam ettiği,

- Milli Emlak Genel Müdürlüğünce satışı yapıldığı halde GİB'in 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında kayıtlı olan taşınırların bulunduğu,

- GİB'in dönem sonu bilançosunda eşit olması beklenen 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının birbirine eşit olmadığı,

tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen konuya ilişkin olarak Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık gelir birimlerine gerekli talimatın verilmiş olduğu, gerekli dikkat ve özenin gösterilmesinin istenildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2018-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırın mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi sonucu GİB 2023 yılı mali tablolarında 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ve 299-Birikmiş Amortismanlar Hesapları itibarıyla hataya neden olunmuştur.

BULGU 5: Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Kamu Zararı Alacaklarının Muhasebeleştirilmesinde ve Sorumluluk Dağıtımında Hatalı Uygulama Yapılması

Kamu zararından kaynaklanan alacakların muhasebeleştirilmesinde, sorumluluk dağıtımının hatalı uygulanması sebebiyle 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına mükerrer kayıtların yapıldığı görülmüştür.

A- 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında kayıtlı kamu zararından doğan alacakların bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından mükerrer muhasebeleştirildiği görülmüştür.

MYMY'nin;

140-Kişilerden Alacaklar Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 82'nci maddesinde, kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacakların bu hesapta izleneceği,

"Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 83'üncü maddesinde de, kişilerden alacaklar hesabına alınarak takibi gereken alacakların; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda ortaya çıkacağı, bu şekilde ortaya çıkan alacaklar için tahakkuk ettirilecek faizlerin de aynı maddenin üçüncü fıkrasının (ğ) bendi gereği bu hesapta muhasebeleştirilmesi gerektiği,

"Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 83'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında ise, kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarların, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği, bu kapsamda kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı alacakların tahsilinin muhasebe birimlerince yapılacağı, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı bir tahsilat izleme dosyasının açılacağı ve alacakların bu dosyalar üzerinden izleneceği,

Hüküm altına alınmıştır.

Ancak yapılan incelemelerde; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda ortaya çıkan kamu zararı alacaklarının, bazı vergi dairesi müdürlükleri

tarafından kamu zararından sorumlu tüm personel adına ayrı ayrı tahsilat izleme dosyası açılarak takip edildiği, zarardan sorumlu personel sayısı kadar tahsilat izleme dosyası ile takip edilmesinin ise, alacak toplamlarının birden fazla kez muhasebeleştirilmesine neden olduğu, dolayısıyla bazı kamu zararı alacaklarının 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına mükerrer kaydedildiği tespit edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2021 ve 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında, söz konusu bulguda yer alan tespitlerin daha ziyade muhasebe birimlerince yerine getirilmesi gereken işlemlerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıktığı, tahsilat izleme dosyalarının nasıl açılması gerektiği hususlarında muhasebe birimleri nezdinde hasıl olan tereddütlerin giderilmesi amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğünden görüş talep edildiği, bulgu konusu hususa ilişkin olarak izlenecek usul ve esaslar hakkında gerekli açıklamaların Başkanlık teşkilatına iletildiği ve konunun Muhasebat Genel Müdürlüğünce de değerlendirilmesini temin etmek amacıyla anılan Müdürlüğe tespit konusu hususların iletildiği ve taşra teşkilatlarının konu hakkında bilgilendirilmesinin talep edildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, kamu zararı alacaklarının tek bir tahsilat izleme dosyası yerine kamu zararından sorumlu her bir personel adına ayrı ayrı açılan tahsilat izleme dosyaları ile takip edilmesi muhasebe hesaplarında mükerrer kayda sebebiyet vererek 140-Kişilerden Alacaklar Hesabının olması gereken tutardan daha fazla görünmesine neden olmaktadır.

B- 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına kayıtlı kamu zararı alacaklarından sorumlu olan personelin, zararın tamamından müteselsil sorumluluğu söz konusu iken bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından muhasebe kayıtlarında kamu zararının sorumlulara eşit paylaştırıldığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kamu Zararı" başlıklı 71'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının, oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Sorumluluk" başlıklı 5'inci maddesinde de, Kanun'un ilgili maddeleri gereğince; kamu görevlilerinin; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde

edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları belirtilmiş olup tespit edilen kamu zararının geri ödenmesi sürecine, kamu görevlileri ile birlikte ilgililerin de dahil edileceği ifade edilmiştir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun müteselsil sorumluluğa ilişkin;

“a. Dış ilişkide” başlıklı 61'inci maddesinde, birden çok kişinin birlikte bir zarara sebebiyet vermesi veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu olması durumunda müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerin uygulanacağı,

“b. İç ilişkide” başlıklı 62'nci maddesinde ise tazminatın aynı zarardan sorumlu müteselsil borçlular arasında paylaşılmasında, bütün durum ve koşullar, özellikle onlardan her birine yüklenebilecek kusurun ağırlığı ve yarattıkları tehlikenin yoğunluğunun göz önünde tutulacağı; tazminatın kendi payına düşeninden fazlasını ödeyen kişinin, bu fazla ödemesi için, diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkına sahip olduğu ve zarar görenin haklarına halef olacağı,

belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının geri ödenmesi sürecine, zarardan sorumlu kamu görevlileri ile birlikte ilgililerin de dahil edileceği ve tüm sorumluların söz konusu zarardan birlikte ve müteselsil sorumlu olacakları anlaşılmaktadır. Bu kapsamda müteselsil sorumluluk, tespit edilen ve hükme bağlanan kamu zararına sebebiyet veren sorumlular bakımından önem arz etmektedir.

Kamu zararı alacağının sürüncemede kalmayıp bir an evvel tahsil edilebilmesini sağlayan müteselsil sorumluluk kavramı, birden çok kişinin birlikte bir zarara sebebiyet vermelerini veya çeşitli sebeplerden dolayı aynı zararın tamamından zincirleme olarak birlikte sorumlu olmalarını ifade etmektedir. Müteselsil sorumlulukta, zararın sorumlu müteselsil borçlular arasında paylaşılmasında, bütün durum ve koşullar, sorumluların kusur ağırlığı ve yarattıkları tehlikenin yoğunluğu göz önünde tutulur. Oluşan zarardan kendi payına düşenden fazlasını ödeyen kişi, bu fazla ödemesi için, diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkına sahip olmaktadır. Bu nedenle müteselsil sorumlulukta, kamu zararının buna sebebiyet veren sorumlulardan öncelikle hangisinden tahsil edilebilecekse ondan tahsil edilmesi amaçlanmaktadır.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından kamu zararı alacaklarının sorumlu personel sayısına bölünmek suretiyle her bir personelin zarardan eşit miktarda sorumlu tutulduğu ve muhasebe kayıtlarında da sorumlu personel sayısı kadar tahsilat izleme dosyası açıldığı tespit edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2021 ve 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Kamu İdaresi cevabında, söz konusu bulguda yer alan tespitlerin daha ziyade muhasebe birimlerince yerine getirilmesi gereken işlemlerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıktığı, tahsilat izleme dosyalarının nasıl açılması gerektiği hususlarında muhasebe birimleri nezdinde hasıl olan tereddütlerin giderilmesi amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğünden görüş talep edildiği, bulgu konusu hususa ilişkin olarak izlenecek usul ve esaslar hakkında gerekli açıklamaların Başkanlık teşkilatına iletildiği ve konunun Muhasebat Genel Müdürlüğünce de değerlendirilmesini temin etmek amacıyla anılan Müdürlüğe tespit konusu hususların iletildiği ve taşra teşkilatlarının konu hakkında bilgilendirilmesinin talep edildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, kamu zararı alacaklarının zarardan sorumlu olan personel sayısına bölünerek her bir personelin zararın tamamı yerine belli bir payından sorumlu tutulması, kamu zararı alacaklarında sorumluluk dağılımının hatalı uygulanmasına ve söz konusu alacakların zamanında ve tam olarak tahsil edilememesine sebebiyet vermektedir.

BULGU 6: Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi

GİB'e bağlı çeşitli birimler tarafından tahsisli kullanılan binalar için bütçeye gider kaydıyla yapılan değer artırıcı harcama tutarlarının, 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabı ile taşınmazın kayıtlı değerine eklenmesi gerekirken 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

MYMY'nin 175'inci maddesinde, 252-Binalar Hesabının eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Yönetmelik'in 176'ncı maddesinde ise hesabın işleyişi ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasının (a-3) bendine göre; binalar hesabında kayıtlı binaların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılmasına ilişkin olarak bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarlarının, bir

taraftan bu hesaba borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

04.11.2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 47 Sıra Numaralı Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nde, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik’te yer alan taşınmazlar için 34.000,00 TL’yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak kabul edilmesi öngörülmüştür. Yönetmelik'in “Kayıt değişikliği işlemleri” başlıklı 11’inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise, taşınmaza yapılan değer arttırıcı harcamaların taşınmazın değerine ekleneceği belirtilmiştir.

Buna göre, Başkanlık tarafından tahsisli kullanılan taşınmazlar için yapılan ve 34.000,00 TL’yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak değerlendirilerek 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede, 68.086.853,84 TL tutarında değer artırıcı harcamanın 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabı yerine 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabına borç kaydedilerek doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; taşınmazlar için değer artırıcı harcama tutarı limitinin 34.000,00 TL'den 114.000,00 TL'ye çıkarıldığı, ilgili işlemlerin doğru şekilde muhasebeleştirilmesine yönelik çalışmalara özen gösterileceği belirtilmiştir.

Ancak bulgu konusu hususun dayanağı olan 47 Sıra Numaralı Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nde, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik’te yer alan taşınmazlar için 34.000 TL’yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak kabul edildiği; 07.11.2023 tarihli ve 2613834 sayılı Bakan Oluru ile mevcut limitlerin dayanıklı taşınırın her biri için 52.000 TL, taşınmazların her biri için ise 114.000 TL olarak güncellendiği ve denetim dönemi olan 2023 yılı işlemlerini kapsamadığı; güncellenen tutarların 2024 yılı işlemlerini kapsadığı anlaşılmıştır.

Bulgu konusu hususa 2019-2022 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, binalar için yapılan ve 34.000,00 TL’yi aşan değer artırıcı harcamaların ilgili duran varlığın kayıtlı değerine eklenmemesi nedeniyle 2023 yılı mali tablolarında 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar ve 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesapları

itibarıyla toplam 68.086.853,84 TL'lik hataya neden olunmuştur.

BULGU 7: Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

GİB 2023 yılı dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde eksikliklerin olduğu görülmüştür.

MYMY'nin "Dönem Sonu İşlemleri" başlıklı 535'inci maddesinde, dönem sonu işlemlerinin mali yılın sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu ifade edilmiş, bütçe ve ödenek hesaplarına ilişkin dönem sonu işlemleri ile bütçe ve ödenek hesapları dışındaki dönem sonu işlemleri bentler halinde sayılmıştır.

GİB tarafından hesap dönemi sonunda Sayıştaya verilen defter, mali tablo ve belgelerin incelenmesi sonucunda ise; MYMY'nin ilgili maddesi uyarınca yapılması gereken bütçe ve ödenek hesapları dışındaki hesaplara ilişkin dönem sonu işlemleri kapsamında aşağıda yer verilen tablolarda görüleceği üzere;

-Duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan, dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlarla ilgili herhangi bir aktarımda bulunulmadığı,

-Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisindeki hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadesi 1 yılın altına düşen ve kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarların aktarılmadığı,

-Bütçe emanetleri hesabında kayıtlı tutarlardan, bu hesabın ilgili alt bölümüne aktarılması gereken tutarların aktarılmadığı,

Tespit edilmiştir.

Tablo 3:Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi(TL)
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	235.029.049.331,41	235.029.049.331,41
220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	426.465,77	426.465,77
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	7.159.320,30	7.159.320,30
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	592.248,80	592.248,80

Tabloda yer verilen veriler GİB 2023 Yılı Geçici Mizan ve Kesin Mizanından alınmıştır.

Tablo 4:Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi(TL)
330 Alınan Depozito ve Teminatlar	742.798.824,74	742.798.824,74
430 Alınan Depozito ve Teminatlar	3.059.557,09	3.059.557,09
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	635,00	635,00

Tabloda yer verilen veriler GİB 2023 Yılı Geçici Mizan ve Kesin Mizanından alınmıştır.

Tablo 5:Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi(TL)	Kesin Mizan Bakiyesi(TL)
320 01 Cari Yıla (N) Ait Borçlar	12.733.676,18	12.733.676,18
320 03 (N-2) Yılına Ait Borçlar	0,00	0,00

Tabloda yer verilen veriler GİB 2023 Yılı Geçici Mizan ve Kesin Mizanından alınmıştır.

Dönem sonu işlemlerinin, MYMY'nin yukarıda yer verilen maddesi hükmü gereğince; geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bahsi geçen hesap gruplarında yer alan hesapların geçici mizan bakiyeleri ile kesin mizan bakiyeleri arasında tutar itibarıyla herhangi bir fark olmadığı ve dolayısıyla mevzuat gereği yapılması gereken dönem sonu işlemlerinin yapılmamış olduğu anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında, 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen tutarların bu hesaba alacak 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç kaydedilebilmesi için 220 no.lu hesapta yıl takibinin yapılmasına imkân verecek yardımcı hesapların tanımlı olmasının gerektiği, diğer hesap kalemleri için ise çalışmaların devam ettiğini ifade etmiştir.

Bulgu konusu hususa 2020-2022 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, dönem sonu işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması, Gelir İdaresi Başkanlığı mali tablolarında bu işlemlerin ilgilendirdiği hesaplar itibarıyla hataya sebebiyet vermektedir. Buna göre, idare tarafından dönem sonu işlemlerinin mevzuata uygun olarak yapılmasını sağlayacak yeterli düzeyde kontrol ve uyarı mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

GİB'e bağlı bazı birimlerde işçi statüsünde çalıştırılan personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı, kıdem tazminatı karşılığı ayrılan birimlerde ise uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıklarının 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı yerine 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlendiği görülmüştür.

A) GİB'e bağlı bazı birimlerde işçi statüsünde çalıştırılan personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı görülmüştür.

Bilindiği üzere 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Bazı kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların kıdem tazminatı" başlıklı 112'nci maddesine, 2014 yılında 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun'un 8'inci maddesi ile eklenen fıkrada alt işverenler tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan ve kamuoyunda "taşeron işçi" olarak bilinen personele ilişkin kıdem tazminatlarının, çalıştırıldıkları son kamu kurum veya kuruluşu tarafından ödenmesi hükmü getirilmişti. Daha sonra 24.12.2017 tarihli ve 30280 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 696 sayılı KHK ile bu işçilerin kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçişine imkân sağlanmış, talepte bulunan işçilerden aranılan şartları sağlayanlar 01.04.2018 tarihi itibarıyla kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçirilmişlerdir. Mevzuat gereği, kamu idareleri tarafından çalıştırılan işçilerin, gerek taşeron işçi, gerekse kadrolu işçi olarak çalıştırıldıkları dönemlere ait kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü son işveren sıfatıyla ilgili kamu idaresine aittir.

MYMY'nin 291 ve 342'nci maddeleri uyarınca, ilgili mevzuatında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatı karşılıkları 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında, faaliyet döneminden sonraki yıllarda ödenecek uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıkları ise 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı

Hesabında izlenecektir. Yine anılan Yönetmelik'e göre, kamu idarelerince hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı tutarlarının, 630-Giderler Hesabına borç ve bu tazminatların kısa veya uzun vadede ödenmesine ilişkin yapılan tahminler uyarınca 372 veya 472 no.lu Hesaplara alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, 2023 yılında GİB'e bağlı çeşitli birimlerde istihdam edilen işçiler için "630.1.3" ekonomik kodundan personel gideri ödemesi yapıldığı halde, kıdem tazminatları için karşılık ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bahsi geçen mevzuat ve muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması sonucu 372 ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının anılan Kamu İdaresine ait yükümlülükleri tam olarak yansıtmaması, ayrıca dönem içerisinde 630-Giderler Hesabına (630.15.4 Kıdem Tazminatı Karşılıkları) eksik kayıt yapılması neticesinde 2023 Yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda anılan hesaplar itibarıyla hataya neden olunmuştur.

B) Kıdem tazminatı karşılıklarının ayrıldığı bazı birimlerde, içinde bulunulan faaliyet döneminden sonraki yıllarda ödenecek uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı yerine 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlendiği görülmüştür.

GYMY'nin "Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler" başlıklı 10'uncu maddesinin (b) ve (c) bentleri hükümleri ile kamu idarelerinin vadesi bir yıl veya faaliyet dönemiyle sınırlı olan yükümlülüklerinin bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde, vadesi bir yılı aşan yükümlülüklerin ise uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilmesi, dönem sonu bilanço gününde ise bu grupta yer alan yükümlülüklerden vadeleri bir yılın altına inenlerin, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

MYMY'de de, kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubundaki 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına sadece içinde bulunulan faaliyet döneminde ödeneceği tahmin edilenlerin kaydedilmesi, uzun vadeli yükümlülüklerin ise 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi ve yilsonlarında bu hesapta izlenen tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin 372 no.lu Hesaba devredilmesi öngörülmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, kayıtların mevzuata uygun yapılması halinde dönem sonu işlemleri yapılmadan önce 372 no.lu hesaba yapılan borç ve alacak kayıtlarının birbirine yakın tutarlar olması ve bu hesabın ertesi yıla çok yüksek devir vermemesi beklenmektedir. Dönem sonu işlemleri kapsamında vadesi bir yılın altına inen yükümlülüklerin ise 472 no.lu Hesaptan 372 no.lu Hesaba aktarılması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, GİB'e bağlı bazı birimlerde içinde bulunulan faaliyet döneminde ödenmesi öngörülme kadem tazminatı karşılıklarının 472 no.lu hesap yerine 372 no.lu hesaba kaydedildiği, 372 no.lu hesapta bulunan toplam kayıtlı tutardan çıkış oranının çok düşük olduğu, dolayısıyla bu hesabın ertesi yıla olması gerekenden daha fazla devir verdiği tespit edilmiştir.

Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği bilançonun yükümlülük kalemlerinin kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmasında uygulanan hatalı muhasebeleştirme idarenin likidite analizini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle yükümlülüklerin bilançoda doğru hesap grupları içerisinde gösterilmesi; etkili, ekonomik ve verimli bir kaynak yönetimi ve bütçe planlamasında etkinliğin sağlanması açısından önemlidir.

Kamu idaresi cevabında; muhasebe birimlerinin muhtelif eksik veya hatalı uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan ve bulguya konu edilen hususlar bir kez de Genel Müdürlüklerince değerlendirilmek üzere 02.05.2024 tarihli ve 34375 sayılı yazıyla Muhasebat Genel Müdürlüğüne iletilmiş ve taraflarınca ilgili taşra birimlerine gerekli bilgilendirmenin yapılmasının talep edildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, Kamu idaresi tarafından vadesi bir yılı aşan yükümlülüklerin 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı yerine, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi neticesince GİB 2023 yılı Bilançosunda kısa vadeli yabancı kaynaklar fazla, uzun vadeli yabancı kaynaklar ise eksik gösterilmiştir.

BULGU 2: Konusu Kalmayan Alacakların Kişilerden Alacaklar Hesabında İzlenmeye Devam Edilmesi

Bazı alacakların önceki yıllarda tahsil edilmesine veya sorumlularca yapılan itiraz üzerine terkin edilmesine rağmen 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenmeye devam

edildiği görülmüştür.

MYMY'nin 140-Kişilerden Alacaklar Hesabının işleyişine ilişkin açıklamaların yer aldığı 84'üncü maddesinin (b) fıkrasının 1'inci bendinde kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların bu hesaba alacak, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç kaydedileceği; 7'nci bendinde herhangi bir kanun veya kararla bu hesapta kayıtlı alacaklardan kısmen veya tamamen silinmesi gerekenlerin de bu Hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedileceği ifade edilmektedir.

Dolayısıyla 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenen alacaklarla ilgili tahsilat yapıldığında bu hesabın kapatılarak karşılığında tahsilatın şekline göre ilgili diğer hesapların kullanılması, bir kanun veya kararla bu hesapta kayıtlı alacaklardan kısmen veya tamamen silinmesi gereken tutarlar için de bu hesabın kapatılarak karşılığında 630-Giderler Hesabının kullanılması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede cari yılda 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenen bazı alacakların önceki yıllarda anapara ve faiz tutarlarının tamamen tahsil edildiği veya kamu zararına ilişkin itiraz değerlendirme formu sonucu terkin edildiği fakat gerekli muhasebe kayıtlarının yapılmadığı ve bu alacakların 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenmeye devam edildiği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenen alacakların takip, tahsil ve izleme faaliyetlerinin ilgili mevzuat kapsamında titizlikle sağlanması hususunda taşra birimlerine talimat verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, İdare mali tablolarının doğru ve güvenilir bilgi sağlamasını temin etmek için 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenen tutarlar tahsil edildiklerinde gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

BULGU 3: Maddi Duran Varlıkların Bir Kısmı İçin Amortisman Ayrılmaması ve Kayıtlı Değeri Olmayan Varlıklar İçin Amortisman Ayrılması

İdare tarafından maddi duran varlık grubunda kayıtlı bazı varlıklar için hiç amortisman ayrılmadığı, bazı varlıklar için ise varlığın kayıtlı değeri olmadığı halde amortisman ayrıldığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 25-Maddi Duran Varlıklar hesap grubuna ilişkin olan "Hesap grubuna ilişkin işlemler" başlıklı 170'nci maddesinin ikinci fıkrasının (d) bendinde; amortisman tabi varlıkların neler olduğu, bunlara ilişkin uygulanacak amortisman süre, yöntem ve oranlarına ilişkin esas ve usullerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği, ayrılan amortismanların nasıl muhasebeleştirileceği ve varlıkların amortisman hesaplanmasına esas alınacak değerinin nasıl tespit edileceği ifade edilmiştir.

Maddi duran varlık bedellerinin ekonomik ömrü içerisinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılan 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın niteliği ve işleyiş kuralları da sırasıyla aynı Yönetmelik'in 185'inci ve 186'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

Amortisman ve tükenme payı ayrılmasına ilişkin usul ve esaslar ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranlarının neler olacağı, 04.11.2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Amortisman ve Tükenme Payları" başlıklı 47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Anılan Tebliğ'in "Tahsisli taşınmazların amortisman işlemleri" başlıklı 7'nci maddesinde ise diğer kamu idarelerine tahsis edilen taşınmazların amortisman işlemlerinin taşınmazı kullanan kamu idaresinin muhasebe birimi tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Mezkur düzenlemelere göre; duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi değerlerinin maliyet bedeli olacağı, bir varlık için yapılan harcamaların, kayıtlı değerine ilave edilmesi halinde, amortisman hesaplamasının varlığın yeni değeri üzerinden yapılacağı, duran varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmasında normal amortisman yönteminin uygulanacağı, varlıklar için amortisman ve tükenme payının belirlenen oranlarda her yıl eşit olarak ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede; maddi duran varlık grubunda kayıtlı bulunmasına rağmen 2023 yılı sonu itibariyle bazı varlıklar için hiç amortisman ayrılmadığı, bazı varlıklar için ise kayıtlı değeri olmadığı halde amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir.

Aşağıda yer verilen tablolarda bu duruma ilişkin örnekler yer almaktadır:

Tablo 6: Amortisman Ayrılmamış Maddi Duran Varlıklar

Muhasebe Birimi	Hesap kodu	Hesap Adı	Varlıkların Toplam Değeri (TL)	Amortismanların Toplam Değeri (TL)	Fark (TL)
Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü	255.11.03	Masa, Sehpa ve Zeminde Sergilenen Süs Eşyaları	78.000,00	0,00	78.000,00
Ankara Beypazarı Malmüdürlüğü	252.xx.01.01	Hizmet Binaları	2.500.000,00	0,00	0,00
Ankara Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	252.xx.99	Diğer Binalar	318.254,40	0,00	0,00
Artvin Ardanuç Malmüdürlüğü	252.x.x.01.01	Hizmet Binaları	608.000,00	0,00	608.000,00
Antalya Demre Malmüdürlüğü	255.02.99	Diğer Büro Makineleri ve Aletleri	37.000,00	0,00	37.000,00
Aydın İncirliova Malmüdürlüğü	253.02.09	Ayırma, Sınıflandırma Makineleri	21.000,00	0,00	21.000,00
Ağrı Patnos Malmüdürlüğü	254.01.05	Özel Amaçlı Taşıtlar	51.944,47	0,00	51.944,47
Batman Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	254.01.02	Yolcu Taşıma Araçları	743.768,40	0,00	743.768,40
İstanbul Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	253.01.99	Diğer Tesis ve Sistemler	122.083,39	0,00	122.083,39
Malatya Pütürge Malmüdürlüğü	253.02.09	Ayırma, Sınıflandırma Makineleri	22.000,00	0,00	22.000,00
Muğla Ortaca Malmüdürlüğü	253.02.09	Ayırma, Sınıflandırma Makineleri	51.364,90	0,00	51.364,90
Muğla Ortaca Malmüdürlüğü	255.02.02	Bilgisayar Çevre Birimleri	36.054,39	0,00	36.054,39
Muğla Ortaca Malmüdürlüğü	255.02.04	Haberleşme Cihazları	85.336,72	0,00	85.336,72
Muğla Ortaca Malmüdürlüğü	255.02.99	Diğer Büro Makineleri ve Aletleri	260.858,16	0,00	260.858,16
Muğla Ortaca Malmüdürlüğü	255.03.01	Büro Mobilyaları	420.206,33	0,00	420.206,33
Muğla Ortaca Malmüdürlüğü	255.10.02	Kontrol ve Güvenlik Sistemleri	98.112,56	0,00	98.112,56
Muğla Ortaca Malmüdürlüğü	255.10.03	Yangın Söndürme ve Tedbir Cihaz ve Araçları	71.116,24	0,00	71.116,24

Tablo 7: Kayıtlı Değerinden Fazla Amortisman Ayrılmış Maddi Duran Varlıklar

Muhasebe Birimi	Hesap kodu	Hesap Adı	Varlıkların Toplam Değeri (TL)	Amortismanların Toplam Değeri (TL)	Fark (TL)
Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü	252.xx.xx.01.01	Hizmet Binaları	74.787.113,31	79.765.406,15	-4.978.292,84
Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü	252.xx.07.01	Kamu Konutları	0,00	912.405,00	-912.405,00
Balikesir Ayvalık Malmüdürlüğü	252.xx.xx.99	Diğer Binalar	0,00	264.015,00	-264.015,00
Denizli Tavas Malmüdürlüğü	252.xx.xx.01.01	Hizmet Binaları	0,00	1.376,45	-1.376,45
Konya Çumra Malmüdürlüğü	255.09.03	Saha Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	0,00	2.124,00	-2.124,00

Antalya Alanya Malmüdürlüğü	251.xx.02.00	Enerji Nakil Hatları	0,00	558,14	-558,14
Antalya Elmalı Malmüdürlüğü	255.03.01	Büro Mobilyaları	76.899,66	131.372,62	-54.472,96
Artvin Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	252.x.x.01.01	Hizmet Binaları	411.548,10	823.096,20	-411.548,10
Ağrı Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	254.01.05	Özel Amaçlı Taşıtlar	34.953,61	86.898,08	-51.944,47
Bolu Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	252.xx.xx.99	Diğer	5.409,76	-5.409,76	0,00
İstanbul Bahçelievler Malmüdürlüğü	253.02.09	Ayırma, Sınıflandırma Makineleri	60.416,50	65.274,57	-4.858,07

Kamu idaresi cevabında, söz konusu bulguda yer alan tespitlerin daha ziyade muhasebe birimlerince yerine getirilmesi gereken işlemlerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıktığı, vergi daireleri ve defterdarlıkların gelir birimlerine ait olan taşınırlar ile Başkanlığa tahsisli olarak taşra teşkilatı tarafından kullanılan taşınmazlara ilişkin olarak hatalı kayıtların düzeltilmesi ve eksikliklerin giderilmesi amacıyla saymanlık birimleri ile irtibata geçildiği, gerekli düzeltmelerin yapılması talimatının verildiği ve bununla birlikte konunun Muhasebat Genel Müdürlüğüne de ayrıca iletilindiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, gerekli çalışmaların yapılarak idarenin mali tablolarında yer alan maddi duran varlıkların amortisman değerleri ile kayıtlı değerleri arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi gerekmektedir.

BULGU 4: İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerine İlişkin YMM KDV İade Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmadan Kabul Edilmesi

İndirimli orana tabi işlemler kapsamında net alanı 150 m²'nin altında bulunan konut teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesi işlemlerine esas Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporlarının incelenmesi neticesinde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na istinaden çıkarılan 9 seri no'lu Genel Tebliği hükümleri ile anılan Tebliğ ekinde yer alan rapor pozisyonuna aykırılık teşkil edecek ölçüde eksik ve yetersiz düzenlenen YMM tasdik raporlarının ilgili vergi dairelerince ön kontrole tabi tutulmaksızın kabul edilerek iade sürecine başlandığı görülmüştür.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden çıkarılan 9 seri no'lu Genel Tebliğ'de; katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarının rapor pozisyonuna uygun olarak hazırlanacağı ve söz konusu Tebliğ'de istenilen belgeler ile yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtlarının raporun eklerini

oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

KDV iade dosyaları üzerinden yapılan incelemelerde, bazı YMM KDV iadesi tasdik raporlarında;

-Yapı ruhsatı ve yapı kullanma izin belgeleri,

- Karşıt inceleme tutanakları,

- İnşatta kullanılan girdilere ilişkin analiz,

-Arsa sahiplerine yapılan konut teslimlerinde emsal bedel hesaplamaları,

-Sosyal alan, çevre düzenlemesi ve çevre yollarına ait birim m² ve yüklenim açıklamaları,

-Reklam tanıtım hizmet bedeli, sosyal medya danışmanlığı hizmet bedeli, çağrı merkezi hizmet bedeli vb. hizmet bedeli ödemelerinin iadeye ilişkin olduğuna dair açıklama,

Bilgilerinin bir kısmına veya tamamına yer verilmediği, temel girdi analizlerine ilişkin araştırma ve değerlendirmelerin yapılmadığı, ilgili meslek odalarından görüş alınmadığı, diğer bir ifadeyle; YMM tasdik raporlarının, 9 seri no'lu Tebliğ'de yer alan hükümler ile anılan Tebliğ ekinde yer alan rapor dispozisyonunun hesap incelemelerine ilişkin bölümünde yer alan ve iade tutarının doğru tespitine ilişkin nitelikteki zorunlu asgari hususların tamamını içermeyecek şekilde düzenlendiği, söz konusu raporların da ilgili vergi dairelerince herhangi bir ön inceleme tabi tutulmaksızın kabul edildiği, YMM tasdik raporlarında asgari düzeyde yer alması gereken söz konusu açıklama ve bilgilerin izahat kapsamında ilgili YMM'lerden istenildiği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususa ilişkin olarak uygulamada birliğin sağlanmasına yönelik Başkanlık yazısı ile GİB taşra birimlerinin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2018-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde asgari düzeyde belirlenen bilgi ve açıklamaları içermeyen, bu nedenle sağlıklı bir kontrole imkân vermeyecek ölçüde noksan ve yetersiz şekilde düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının vergi

idarelerince kabul edilmemesi gerekmektedir.

BULGU 5: Finansman Gider Kısıtlamasına Uyulmaması Nedeniyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması

GİB'e 2022 yılına ilişkin beyanname veren bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanname ve eki mali tablolarını hazırlarken finansman gider kısıtlamasına uymadığı, katlandıkları finansman giderlerinin mevzuat ile belirlenen kısmını kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave etmediği tespit edilmiştir.

Şirketlerin gerek duyduğu finansman ihtiyaçlarını öz kaynakları ile karşılamalarını teşvik etmek ve öz kaynaklarını güçlendirmek amacıyla 2013 yılında düzenlenen finansman gider kısıtlaması, 2021 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Kabul edilmeyen indirimler*" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri hariç olmak üzere, kullandıkları yabancı kaynaklar öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere, Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı ve bu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak raporlanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, kullandıkları yabancı kaynaklar sahip olduğu öz kaynaklardan fazla olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmını, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate almaları gerekmektedir. Ancak, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları %10'luk söz konusu kısıtlamaya tabi olmayacaktır.

Ancak, Başkanlığın elektronik tabanlı beyanname sistemine mükellefler tarafından yüklenen mali tablolar üzerinde yapılan incelemelerde; bazı mükelleflerin finansman gider kısıtlamasına uymadığı, finansman giderlerinin mevzuat ile belirlenen kısmını kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave etmediği, bu nedenle Başkanlığın toplamakla yükümlü olduğu vergi gelirlerinde aşınmaya neden olduğu görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, mükellefler tarafından beyannamelerin ve mali tabloların sisteme yüklenmesiyle başlayan gelir toplama sürecinin sağlıklı işlenmesini garanti altına almak ve GİB tarafından tahsil edilmesi beklenen vergi gelirlerinin azalmasının önüne geçmek üzere; yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerince belirlenmiş şartlara haiz mükelleflerin finansman gider kısıtlamasına uymasının, böylelikle finansman giderlerinin mevzuat ile belirlenen kısmının kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmesinin temin edilmesi ve bu şekilde vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

BULGU 6: Kurumlar Vergisi Mükelleflerince Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması

213 sayılı VUK'un 325/A maddesinde belirtilen sınırları aşacak şekilde girişim sermayesi fonu ayrıldığı ve böylelikle, kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarın mevzuatta öngörülen sınırın üzerinde olduğu görülmüştür.

6322 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen 325/A maddesinin birinci fıkrası; Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayrılabilceğini ve bu fonun, kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağını hüküm altına almaktadır. İlgili düzenlemeye göre; kurumlar vergisi mükelleflerince ilgili dönem kazancından ayrılacak azami girişim sermayesi fon tutarının, elde edilen kurum kazancının %10'unu ve fon ilgili hesap dönemi sonunda ayrılacağından dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmaması gerekmektedir. Diğer yandan, bahse konu iki şartın birlikte gerçekleşmesi de beklenmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu madde hükmü ile mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği ve fonun; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba

nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde mezkur maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulacağı kayıt altına alınmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) beyanname üzerinden yapılabilecek diğer indirimleri hüküm altına alan 10'uncu maddesinin girişim sermayesi fonunu düzenleyen birinci fıkrasının (g) bendinde; 213 sayılı VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmının kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler kısmında ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği belirtilmektedir.

Ancak, 2022 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; VUK'un 325/A maddesinde düzenlenen, kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağı şeklindeki sınırları aşacak şekilde girişim sermayesi fonu ayrıldığı, diğer bir ifadeyle, VUK'ta belirlenen azami oranlar kapsamında yapılması öngörülen Girişim Sermayesi Fonu indiriminin, belirtilen sınırları geçecek şekilde beyan edildiği ve söz konusu tutarın, beyanname üzerinde olması gerekenden fazla gösterilerek kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olduğu tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2022 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak; mükellefler tarafından beyan edilen kurumlar vergisi matrahlarına kurumlar vergisi oranının uygulanması sonucu hesaplanan ve tahsili beklenen vergilerin, GİB bilançosunun 12-Faaliyet Alacakları Hesabının önemli bir oranını oluşturmaktadır. Söz konusu matrahların hesaplanmasında ve beyanında mükellef bazında ortaya çıkan; ilgili mali yıla ilişkin giderlerin olması gerekenden daha yüksek ve gelirlerin olması gerekenden daha düşük gösterilmesi gibi vergi matrahının aşınmasına yol açacak uygulamalar kadar, mevzuat ile düzenlenen indirim ve istisnalarda yine aynı yasal düzenlemelerde hüküm altına alınan parasal

veya oransal sınırlamalara uyulmamasının önüne geçilememesinin, Başkanlık tarafından toplanması beklenen ve GİB bilançosunun faaliyet alacakları hesabında izlenen vergi gelirlerinde azalmaya neden olduğu açıktır. Bu nedenle, risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde kontrollerin uygulamaya geçirilerek vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

BULGU 7: Şüpheli Ticari Alacak Tutarlarının Üzerinde Karşılık Ayrılması Suretiyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması

Kurumlar vergisi beyannamelerine ek mali tablolardan olan ayrıntılı bilançolarda; şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabı, şüpheli ticari alacaklar hesabından fazla olan mükellefler bulunduğu, böylelikle kurumlar vergisi matrahlarının azaldığı görülmüştür.

213 sayılı VUK'un "Şüpheli alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesinde; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve Kanun'da belirtilen tutarları aşmayan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve bu alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi ifade edilmiştir.

Ayrıca, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde; şüpheli ticari alacaklar hesabının ödeme süresi geçmiş ve bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsadığı ve tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacakların, ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak normal alacaklardan çıkarılacağı ve alacağın tahsilinin veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedileceği; şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabının ise, şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılıkları içerdiği ve hesaplanan karşılık tutarının bu hesaba alacak, 654-Karşılık Giderleri Hesabına borç kaydedileceği belirtilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; şüpheli ticari alacaklar hesabı aktif karakterli bir hesap olup bu özelliği ile borç bakiyesi vermesi, işletmenin şüpheli hale gelmiş bir ticari alacağı bulunmadığı hallerde ise bakiye vermemesi gerekmektedir. Ayrıca, 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının tanımı ve 213 sayılı VUK'un "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesinde açıklandığı üzere, bir alacak şüpheli hale geldikten sonra tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir ve karşılık ayrılması halinde 129-Şüpheli

Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı kullanılmalıdır. Bu durumda, 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı ile 129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabının birbiri ile karşılıklı olarak çalışması gerekmektedir.

Ancak, 2022 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabı şüpheli ticari alacaklar hesabından fazla olan mükellefler bulunması nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde vergi matrahının azalmasına yol açıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2021 ve 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak; şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabının şüpheli ticari alacaklar hesabından fazla olması, beyan edilen kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının ve vergi tutarının hatalı hesaplandığını göstermektedir. Bu nedenle, risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde kontrollerin uygulamaya geçirilerek vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

BULGU 8: Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması

Teknogirişim sermaye desteği ve teknokent sermaye desteğine ilişkin olarak kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılan tutarların mevzuatta öngörülen parasal sınırları veya oranları aştığı görülmüştür.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin beşinci fıkrasında; teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini geçmemesi şartıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı ve bu tutarın yıllık olarak 500.000 TL'sini aşamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı şekilde 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 4'üncü maddesinde; teknokent sermaye desteğine ilişkin olarak yıllık 1.000.000 TL'yi aşmamak üzere, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmayan kısımların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazancın ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Ancak, 2022 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlere ilişkin olarak bazı mükelleflerce, teknogirişim sermaye desteği ve teknokent sermaye desteği indirimlerinin yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerinde belirtilen azami sınırları aşacak şekilde yapıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2022 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, teknogirişim ve teknokent sermaye destekleri kapsamında indirim konusu yapılan tutarların üst sınırları aşması, beyan edilen kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının ve vergi tutarının hatalı hesaplandığına işaret etmekte olup, bu durum GİB'in mali tablolarında yer alan 12-Faaliyet Alacakları hesap grubu ile 600-Gelirler ve 800-Bütçe Gelirleri Hesaplarına yapılan kayıtların güvenilirliğini etkilemekte ve GİB tarafından olması gerekenden eksik tahsilat yapılması riskine yol açmaktadır. Bu nedenle, risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde kontrollerin uygulamaya geçirilerek vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

BULGU 9: Kurumlar Vergisi Beyanamesi ve Eki Mali Tablolarda Yer Alan Kâr Tutarlarının Birbirinden Farklı Olması

GİB elektronik tabanlı beyanname sistemine mükellefler tarafından 2022 yılında yüklenen kurumlar vergisi beyannameleri ve eki mali tablolardan olan ayrıntılı bilanço ve gelir tablolarında yer alan kâr tutarlarının birbirinden farklı olduğu ancak ilgili vergi dairelerince söz konusu farklılığa ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmadığı görülmüştür.

5520 sayılı KVK'nın "Beyan esası" başlıklı 14'üncü maddesinin 8'inci fıkrasında, beyannamelerin şekil, içerik ve eklerinin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği ve mükelleflerin beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanun'un ikinci ve üçüncü kısımlarının birinci bölümlerinde sırasıyla tam ve dar mükellefler için matrahın nasıl tayin edileceği ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancı ise, kurumların muhasebe kayıtlarında kâr veya zarar hesaplarında izlenmektedir.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, 690-Dönem Kârı/Zararı Hesabı dönem sonlarında sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı bir hesap olup, gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı vergiden önceki dönem kârı veya zararını göstermekle beraber; alacak bakiyesi vermesi ticari bilanço kârını, borç bakiyesi vermesi ise ticari bilanço zararını göstermektedir. Kurumlar vergisi beyannamesinde "Ticari bilanço kârı" veya "Ticari bilanço zararı" olarak yer alan bu tutarın, kurumlar vergisi beyannamesi eki olarak sunulan mali tablolarda yer alan 690-Dönem Kârı/Zararı Hesabına eşit olması gerekmektedir. Yine aynı Tebliğ'de 690-Dönem Kârı/Zararı Hesabı ile 691-Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark olarak tanımlanan ve vergi sonrası net dönem kârı/zararını gösteren 692-Dönem Net Kârı/Zararı Hesabının da beyanname eki mali tablolarda eşit olması gerekmektedir.

Ancak, 2022 yılında kurumlar vergisi mükelleflerince vergi dairelerine sunulan beyannameler ile eklerinin incelenmesinde;

- Bazı örneklerde beyannamedeki ticari bilanço kârı ile ayrıntılı gelir tablosunda yer alan dönem kârı tutarlarının farklı olduğu,

- Bazı beyannamelerde vergi öncesi kârı gösteren ticari bilanço kârı yerine dönem net kârının yazıldığı ve hesaplamaların bu tutar üzerinden yapıldığı,

- Bazı mükelleflerin bilanço ve gelir tablolarında yer alan dönem net kârı tutarlarının eşit olmadığı,

- Vergi dairelerince yukarıda belirtilen nitelikteki uyumsuzlukları tespit etmeye yönelik gerekli kontrol mekanizmalarının işletilmemesi sebebiyle mükellefler tarafından beyannameye

yanlış girilen matrah tutarları üzerinden kurumlar vergisi hesaplanarak ilgili alacak hesaplarına hatalı tahakkuk kayıtları yapıldığı,

tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, beyanname ile eki bilanço ve gelir tablosunda yer alan kâr tutarlarının örtüşmemesi, kurumlar vergisi matrahının ve buna bağlı olarak kurumlar vergisi tutarının sağlıklı hesaplanmadığına işaret etmekte olup, bu durum GİB'in mali tablolarında yer alan 12-Faaliyet Alacakları hesap grubu ile 600-Gelirler ve 800-Bütçe Gelirleri Hesaplarına yapılan kayıtların güvenilirliğini etkilemekte ve GİB tarafından kurumlar vergisi gelirinin olması gerekenden eksik tahsil edilmesine yol açmaktadır. Bu nedenle, risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde dönem sonu işlemlerine ilişkin kontrollerin uygulamaya geçirilerek vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

BULGU 10: Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması

GİB'e 2022 yılına ilişkin beyanname veren bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin, alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutarken borç senetlerine reeskont işlemi uygulamadıkları ve böylelikle, mükelleflerce reeskont faiz giderleri matrahta indirim olarak dikkate alınırken reeskont faiz gelirlerinin matraha eklenmediği ve Başkanlığın toplamakla yükümlü olduğu vergi gelirlerinde aşınmaya neden olduğu görülmüştür.

213 sayılı VUK'un 281'inci maddesinde alacakların, 285'inci maddesinde de borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, henüz vadesi gelmemiş alacak ve borcun senede bağlı olmak, işletmede doğmak ve henüz vadesi gelmemiş olmak şartıyla dönemsel ilkesinin bir gereği olarak değerlendirme günündeki kıymetine indirgenebileceği belirtilmektedir. Senede bağlı alacak ve borç tutarı içinde yer alan vade farkının hesaplanıp ilgili döneme aktarılmasını sağlayan bir değerlendirme kavramı olan reeskont işlemi, mükellefler açısından ihtiyari bırakılmış, diğer bir ifadeyle, 213 sayılı VUK mükelleflere, alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutup

tutmamaları konusunda seçimlik hak tanımıştır. Ancak, alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutan mükelleflerin, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutması hususu ihtiyari değil zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluğun getirilmesi ile kanun koyucu; alacak senetlerini reeskonta tabi tutan ve hesapladığı tutarı reeskont faiz gideri olarak vergi matrahından indiren mükellefe borç senetlerini de reeskonta tabi tutturmak suretiyle, hesaplanacak reeskont faiz gelirinin matraha ilave edilmesini ve vergi matrahının aşınmasını engellemeyi garanti altına almayı amaçlamaktadır.

Ancak, 2022 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutarak hesapladıkları reeskont faiz giderlerini vergi matrahından indiren mükelleflerin, mali tablolarındaki borç senetleri için reeskont işlemi uygulamadığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bulgu konusu husus 2020-2022 yılları denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2023 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, söz konusu matrahların hesaplanmasında ve beyanında mükellef bazında ortaya çıkan; ilgili mali yıla ilişkin giderlerin olması gerekenden daha yüksek gösterilmesi ile gelirlerin olması gerekenden daha düşük gösterilmesi gibi vergi matrahının aşınmasına yol açacak uygulamaların önüne geçilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde dönem sonu işlemlerine ilişkin kontrollerin uygulamaya geçirilerek vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

BULGU 11: Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi

İlgili kanunlarınca idari bir yaptırım olarak para cezası vermeye yetkili kamu idarelerince takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairesi müdürlüklerine gönderilen, sonraki süreçte kazai bir hüküm veya diğer idari işlemler nedeniyle ortadan kalkan idari para cezalarına ilişkin olarak cezayı kesen kamu idaresince kamu alacağının nihai durumuna ilişkin bildirim yükümlülüğüne uyulmadığı, bu nedenle kamu alacağına ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline yönelik olarak yapılan takip ve dava masraflarının Başkanlık bütçesinden

karşılandığı, ancak söz konusu masraflara kasıt, kusur ve ihmali neticesinde sebebiyet veren diğer kamu idaresi personeline rücu edilmediği görülmüştür.

Anayasa'nın konuya ilişkin "Görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence" başlıklı 129'uncu maddesinin beşinci fıkrasında; memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılacağı ifade edilmiş; söz konusu hükme uygun olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Kişisel sorumluluk ve zarar" başlıklı 12'nci maddesinde ise Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in konuya ilişkin "Kamu zararının belirlenmesi" başlıklı 6'ncı maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi hükmü ile kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek mali külfet getirilmesi hali kamu zararının nedenlerinden biri olarak belirlenmiştir. Yine anılan Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; kamu zararının oluşmasına sebep olan kamu görevlisi sorumlu şeklinde adlandırılmış, 5'inci maddesinin birinci fıkrası ile Kanun'un ilgili maddeleri gereğince, kamu görevlileri; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmuşlar, 7'nci maddesinin birinci fıkrası ile de kamu zararının 6'ncı maddede belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle kontrol, denetim veya inceleme, Sayıştayca kesin hükme bağlama ve adli, idari veya askeri yargılama sonucunda tespit edileceği ifade edilmiştir.

12.05.2017 tarih ve 26520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nin "İdari Para Cezalarının Kesinleşmesi" başlıklı III/C bölümünde de; tahsilatın ön koşulunun idari para cezası yaptırımını uygulamasına yetkili idarelerce kesilen cezaların kesinleşmesi olduğu, kesinleşmenin ise kanun yollarının tüketilmesine bağlı olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Ancak yapılan incelemelerde; ilgili kanunlarınca idari bir yaptırım olarak para cezası vermeye yetkili kamu idareleri tarafından kesilen para cezalarının ceza kesinleşmeden tahsili

amacıyla vergi dairesi müdürlüklerine gönderildiği, sonraki süreçte söz konusu cezaların dava yoluyla veya nezdinde ceza kesilenlerce yapılan haklı itirazlar sonucunda idari bir işlem ile ortadan kaldırıldığı, ancak ilgili idarelerce cezaların ortadan kalkmasına esas mahkeme ilamları ve idari işlem sonuçlarına ilişkin yazıların tahsile yetkili vergi dairesi müdürlüklerine gönderilmediği, bu defa nezdinde ceza kesilenler tarafından vergi dairesi müdürlüklerince düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline yönelik olarak dava açıldığı, dava konusu kalmayan işbu durumlarda ise açılan davalardan doğan başvurma harcı, karar harcı, vekâlet harcı, posta gideri ve dosya ücretinden oluşan yargılama giderlerinin Başkanlık bütçesinden ödendikten sonra söz konusu giderin oluşmasında kasıt, kusur ve ihmali bulunan diğer idare personeline rücu edilmediği tespit edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2018-2022 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında; bulguya ilişkin olarak yapılan araştırma neticesinde bahse konu hususun yer aldığı tespit edilen birimlere, geçmiş yıl denetim bulguları da hatırlatılarak, gerekli işlemlerin tekemmül ettirilmesi hususunda uyarılar yapıldığı ve idari para cezası düzenleyen idarelerden alınması gerektiği değerlendirilen masrafların rücu edilmesine yönelik işlemlerin ivedilikle tesis edilmesinin gerektiği hususunda tüm Başkanlık teşkilatına gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak; kazai bir hüküm veya yapılan yeni idari işlem neticesinde konusu kalmayan idari para cezalarına ilişkin takip masrafları ve cezaya bağlı ödeme emirlerinin iptali amacıyla açılan davalara ilişkin yargılama giderlerinin, Başkanlık tarafından cezanın nihai durumuna ilişkin bildirim yükümlülüğü görevini dikkat ve itina ile yerine getirmeyen, diğer idare personeline rücu edilmesi yönünde hukuki gereklilik yerine getirilmelidir.

BULGU 12: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenmemesi Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması

2022 yılına ilişkin beyanname veren bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanname ve eki mali tabloları incelendiğinde; kıdem tazminatı karşılığı olarak ayırdıkları ve henüz ödemesini gerçekleştirmedikleri tutarları, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate almadıkları, beyanname düzenlerken KKEG kısmına eklemedikleri ve bu nedenle Başkanlığın toplamakla yükümlü olduğu vergi gelirlerinde aşınmaya neden olduğu tespit edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde de Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı GVK'nin 40'inci maddesinin 3'üncü bendinde; işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanunu'na göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekmektedir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir. İş Kanunu'nun işverenlere yüklediği yükümlülükler nedeniyle ödenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödedikleri tazminatlar ile işveren veya çalıştırdığı bir kimsenin başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri tazminatlar gider yazılabilmektedir. Ancak, kıdem tazminatları için ayrılan ve henüz ödenmemiş karşılıkların gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sadece ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak yazılması mümkün olacaktır.

Bununla birlikte GVK'nin 41'inci ve KVK'nın 11'inci maddelerinde; safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan harcamalar sayılmış olup; bu maddelerde yer alan ve ticari bilanço kârının tespiti aşamasında gider olarak dikkate alınan harcamaların Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, 2022 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; bazı mükelleflerin kıdem tazminatı karşılıklarında bir önceki yıla göre ortaya çıkan artışın işçilere henüz ödenmeyen kısımlarının, beyanname düzenlerken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere ilave edilmediği, bunun sonucunda söz konusu mükelleflerin kurumlar vergisine esas vergi matrahının aşındığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, söz konusu matrahların hesaplanmasında ve beyanında mükellef bazında ortaya çıkan; ilgili mali yıla ilişkin kanunen kabul edilmeyen giderlerin olması gerekenden daha düşük gösterilmesi şeklinde vergi matrahının aşınmasına yol açacak uygulamaların önüne geçilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde dönem sonu işlemlerine ilişkin kontrollerin uygulamaya geçirilerek vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

BULGU 13: İş Avans ve Kredilerinin Yasal Sürelerinde Mahsup Edilmemesi

Harcama yetkilisi mutemetlerine verilen iş avans ve kredilerinin süresi içinde mahsup edilmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) "Ön ödeme" başlıklı 35'inci maddesinin;

Birinci fıkrasında, harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığında ödeneğinin saklı tutulması kaydıyla ve ilgili kanunlarında öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödemenin yapılabileceği,

Beşinci fıkrasında ise, ön ödeme yapılan her mutemedin harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgelerini, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda 1 ay, kredilerde ise 3 ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu, süresi içerisinde mahsup edilemeyen avanslar hakkında ise 6183 sayılı AATUHK hükümlerinin uygulanacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Ön ödemelerde mahsup süresi ve sorumluluk" başlıklı 11'inci maddesinin altıncı fıkrasında da, mutemetlerce süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 6183 sayılı AATUHK hükümlerinin uygulanacağı, kanunen geçerli bir mazereti olmaksızın avansları süresinde mahsup etmeyen mutemetler hakkında, ayrıca tabi oldukları personel mevzuatının disiplin hükümlerine göre işlem yapılacağı, kurum içi veya kurum dışından görevlendirilenlere yolluk ve diğer giderleri karşılığı

verilen avanslardan süresinde mahsup edilmeyenler hakkında ise özel kanunlarındaki hükümlerin de uygulanacağı belirtilmiştir.

MYMY'nin 160-İş avans ve kredileri hesabına ilişkin "Hesabın işleyişi" başlıklı 102'nci maddesinin altıncı fıkrasında ise; iş avans ve kredileri hesabında kayıtlı bulunan avans ve kredi tutarlarından süresi içinde mahsup veya iade edilmeyenlerin bu hesaba alacak, sorumluları adına 140 Kişilerden alacaklar hesabına borç kaydedilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından verilen avans ve kredilerin yasal sürelerinde mahsup veya artan tutarın iade edilmediği, ayrıca söz konusu avans ve kredileri süresi içinde mahsup etmeyen mutemetler adına 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına borç kaydının yapılmadığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2024 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2023 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak verilen iş avans ve kredilerinin vergi dairesi müdürlükleri tarafından yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine uygun olarak takip edilmesi, avans ve kredilerin yasal sürelerinde mahsup veya iade edilmesi, süresinde mahsup edilmeyen avans ve kredilerin 140 Kişilerden alacaklar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

BULGU 14: Artırımlı Teminat Uygulaması Kapsamında Nakden İade Alan Bazı Mükelleflere İlişkin YMM Raporlarının Süresi İçinde İbraz Edilmemesine Rağmen Mükelleflerin İncelemeye Sevk Edilmemesi

Artırımlı teminat uygulaması kapsamında nakden iade alan mükelleflere ilişkin bazı YMM raporlarının süresi içinde ibraz edilmemesine rağmen söz konusu mükelleflerin incelemeye sevk edilmediği tespit edilmiştir.

KDVGUT'nin IV/A-5.6 numaralı bölümünde; iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olan mükellefler hariç olmak üzere, mükelleflerin Tebliğ'de belirlenen sınırı aşan ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iadelerinde, iade talep dilekçesi ile Tebliğ'in ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin

aranan belgelerin (YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç) tamamlanması sonrasında, nakden iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında (İTUS sertifikası sahibi mükellefler için %60'ı oranında) banka teminat mektubu veya sigorta şirketi kefalet senedi verilmesi halinde, iade işleminin beş iş günü içinde gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede, iadeye ilişkin YMM raporunun iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilmemesi ve ek süre talebinde bulunulmaması halinde, iade talebinin sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edileceği ve teminatın vergi inceleme raporuna göre çözüleceği belirtilmiştir.

Buna göre; Artırımlı Teminat Uygulamasından yararlanarak nakden KDV iadesi alan mükelleflerin, iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde YMM raporunu ibraz etmeleri gerektiği, aksi takdirde sürenin sonunda ivedilikle incelemeye sevk edilerek teminatlarının vergi inceleme raporuna göre çözüleceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, yapılan incelemede, bazı mükelleflerin Artırımlı Teminat Uygulaması kapsamında nakden KDV iadesi almalarına rağmen iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde YMM raporunu vergi idarelerine ibraz etmedikleri, söz konusu mükelleflerin süresinden sonra ibraz ettikleri raporların vergi idarelerince işleme alındığı ve bu mükelleflerin incelemeye sevk edilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu olayın münferit olarak yaşandığı tespit edilen birimler özelinde gerekli inceleme ve araştırma çalışmalarının yapılmakta olduğu ve eleştiri konusu yapılan hususa ilişkin olarak, uygulamada birliğin sağlanması amacıyla taşra birimlerine gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Artırımlı Teminat Uygulamasından yararlanarak nakden KDV iadesi alan mükelleflerin iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde YMM raporlarını ibraz etmelerini garanti altına almak üzere, YMM raporlarını süresinden sonra ibraz eden mükelleflerin sundukları raporların işleme alınmadan ivedilikle incelemeye sevk edilmesi ve teminatlarının vergi inceleme raporuna göre çözülmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 15: Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından Yararlanan Bazı Mükelleflere İlişkin YMM Raporlarının Sunulmamasına Rağmen Bu Mükelleflere İlişkin İşlem Tesis Edilmemesi

Tam tasdik yaptırmayan bazı mükelleflerin Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından yararlanmasına rağmen söz konusu istisna kapsamında düzenlenmesi gereken YMM raporunu vergi idarelerine ibraz etmedikleri halde, bu mükellefler hakkında vergi idarelerince takdire veya incelemeye sevk işlemlerinin yapılmadığı ve bu mükelleflere kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının kesilmediği tespit edilmiştir.

a) YMM Raporlarının Sunulmamasına Rağmen Takdire veya İncelemeye Sevk İşlemlerinin Yapılmaması

Kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden yapılan çalışmalarda tam tasdik yaptırmayan bazı mükelleflerin “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası”ndan yararlanmasına rağmen YMM raporunu vergi idarelerine ibraz etmedikleri halde vergi idarelerince bu mükelleflere karşı takdire veya incelemeye sevk işlemlerinin yapılmadığı görülmüştür.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinde istisnalar belirtilmiştir. Anılan Kanun’un 5/1-e maddesinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkının satışından doğan kazançların %75’lik (28/11/2017 7061 sayılı kanunun 89. Maddesi ile bu oran taşınmaz satış kazancı istisnası için %50 olarak değiştirilmiştir.) kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı mükerrer 227’inci maddesinde; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya Bakanlığın yetkili olduğu ifade edilmiş ve yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibrazının şart olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca aynı maddede tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verileceği, tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz

edilmemesi halinde mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 5 Sıra No'lu Genel Tebliği ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazancından indirilen kazanç ve irat tutarları toplamı "belirlenmiş haddi" aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanabilmeleri için vergi dışı tutulan işlemlerin, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen "Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporları" ile belgelenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Bununla birlikte Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 37 Sıra No'lu Genel Tebliğiyle; 3568 sayılı Kanun çerçevesinde yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlenmesi işlemleriyle ilgili hadler yeniden belirlenmiş ve Bakanlıkça özel bir belirleme yapılmadığı takdirde, bu Genel Tebliğde yer alan parasal hadlerin, her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında gayrimenkul kazancı dahil kurum kazancından indirilen kazanç ve iratlar toplamının 2022 yılı için 663.000,00 TL'yi aşması halinde taşınmaz satışından doğan kazançların istisnadan yararlanabilmesi için yeminli mali müşavir raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Tam tasdik yaptıran mükelleflerin, ise gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarını ayrıca tasdik ettirmelerine ve YMM raporu düzenletmelerine gerek bulunmamaktadır.

Yapılan incelemede, tam tasdik yaptırmayan bazı mükelleflerin "Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından yararlanmasına rağmen YMM raporunu vergi idarelerine ibraz etmedikleri ancak vergi idarelerince takdire veya incelemeye sevk işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda eleştiri konusu yapılan hususlara ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilmesi ve bu hususa titizlikle riayet edilmesine ilişkin vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklara gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, tam tasdik raporları bulunmayan, söz konusu istisnadan belirli hadleri aşan tutarda yararlanan ancak süresi içerisinde YMM raporu sunmayan mükelleflere ilişkin gerekli işlemlerin tesis edilmesi gerekmektedir.

b-YMM Raporlarını Sunmayan Mükelleflere Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmemesi

Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası'ndan yararlandığı halde süresi içerisinde YMM raporunu vergi idarelerine ibraz etmeyen bazı mükelleflere özel usulsüzlük cezası düzenlenmediği görülmüştür.

213 Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları" başlıklı mükerrer 227'inci maddesinin 2 numaralı bent hükmünde yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibrazının şart olduğu, tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verileceği, tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz edilmemesi halinde mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacağı, ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkili olduğu ifade edilmiştir.

Anılan Kanun'un 353'üncü maddesinin 11'inci fıkrasında ise bu Kanun'un mükerrer 227'nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 50.000 (230.000) Türk lirasından az ve 500.000 (2.300.000) Türk lirasından fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibraz şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede; "Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası"ndan yararlanan ve YMM raporunu vergi idarelerine ibraz etmeyen mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda eleştiri konusu yapılan hususlara ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilmesi ve bu hususa titizlikle riayet edilmesine ilişkin vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklara gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, bir mali kayba neden olunmaması ve cezaların caydırıcılık etkisini yitirmemesi bakımından usulsüzlüğe ilişkin cezaların beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kesilmesi önem arz etmektedir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI
06520 Balgat / ANKARA
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr
<https://www.sayistay.gov.tr>

8. EKLER**EK-1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU**

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerine İlişkin YMM KDV İade Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrolde Tabi Tutulmadan Kabul Edilmesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Artırımlı Teminat Uygulaması Kapsamında Nakden İade Alan Bazı Mükelleflere İlişkin YMM Raporlarının Süresi İçinde İbraz Edilmemesine Rağmen Mükelleflerin İncelemeye Sevk Edilmemesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Finansman Gider Kısıtlamasına Uyulmaması Nedeniyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Şüpheli Ticari Alacak Tutarlarının Üzerinde Karşılık Ayrılması Suretiyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Eki Mali Tablolarda Yer Alan Kâr Tutarlarının Birbirinden Farklı Olması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim

			Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenmemesi Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
İş Avans ve Kredilerinin Yasal Sürelerinde Mahsup Edilmemesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatların Emanet Hesaplarında İzlenmesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Kamu Zararı Alacaklarının Muhasebeleştirilmesinde ve Sorumluluk Dağıtımında Hatalı Uygulama Yapılması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.

Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.
Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması	2022	Yerine Getirilmedi	Bulgu, yerine getirilmediği için 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmıştır.