



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

## 2022 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2023



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



[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)  
[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto: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.....	11
7.	DENETİM BULGULARI.....	11
8.	EKLER.....	63



## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2022 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu .....	4
Tablo 2: 2022 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 .....	22
Tablo 4: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri .....	23
Tablo 5: Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri .....	23



## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ATİK</b>	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
<b>ATU</b>	Artırımlı Teminat Uygulaması
<b>ÇAĞDES</b>	Çağrı Destek Sistemi
<b>DMS</b>	Devlet Muhasebesi Standardı
<b>EFT</b>	Elektronik Fon Transferi
<b>E-Haciz</b>	Elektronik Haciz
<b>E-VDO</b>	Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
<b>EVDB</b>	Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>GYMY</b>	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>HİS</b>	Hızlandırılmış İade Sistemi
<b>IPA</b>	Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı
<b>İPC</b>	İdari Para Cezası
<b>İTUS</b>	İndirimli Teminat Uygulama Sistemi
<b>KDVİRA</b>	Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi
<b>KEYS</b>	Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KKEG</b>	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
<b>KMYKK</b>	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KDVGUT</b>	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
<b>KVK</b>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MTV</b>	Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>MYMY</b>	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>TL</b>	Türk Lirası
<b>VEDOP</b>	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
<b>VDB</b>	Vergi Dairesi Başkanlığı
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	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. Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması
5. Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Kamu Zararı Alacaklarının Muhasebeleştirilmesinde ve Sorumluluk Dağıtımında Hatalı Uygulama Yapılması
6. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması
7. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi
8. Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

### **B. Diğer Bulgular**

1. İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerine İlişkin Emsal Bedel Hesabında Hatalı Uygulamaların Bulunması
2. İndirimli Orana Tabi Konutlara İlişkin Sayılabilir ve Ölçülebilir Nitelikteki Yüklenimlerin Konut Sayıları ile Orantılı Olmaması
3. Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması
4. İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerine İlişkin YMM KDV İade Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmadan Kabul Edilmesi
5. Artırımlı Teminat Uygulaması Kapsamında Nakden İade Alan Bazı Mükelleflere İlişkin YMM Raporlarının Süresi İçinde İbraz Edilmemesine Rağmen Mükelleflerin İncelemeye Sevk Edilmemesi

6. İndirimli Orana Tabi KDV İadeleri Kapsamında Bazı Faturaların Tabi Olduğu KDV Oranından Farklı Oranlarda Yüklenime Konu Edilmesi
7. İndirimli Orana Tabi Konutlara İlişkin Bazı KDV İadelerinde Genel Kabul Görmüş Miktarlardan Fazla İnşaat Malzemesinin Yüklenime Konu Edilmesi
8. Artırımlı Teminat Uygulaması (ATU) Kapsamında Gerçekleştirilen Bazı İadelerde Teminat Mektubunun Mükellefe İadesinde Mevzuatta Yer Alan Sürelere Riayet Edilmemesi
9. Artırımlı Teminat Uygulaması Kapsamında Gerçekleştirilen Bazı İadelerde Eksikliklere İlişkin Cezai Hükümlerin Uygulanmaması
10. Finansman Gider Kısıtlamasına Uyulmaması Nedeniyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması
11. Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması
12. Türkiye Dışında Elde Edilen Kazançlar İçin Yurtdışında Ödenen Vergilerin Kurumlar Vergisi Genel Oranından Fazla Olacak Şekilde İndirim Konusu Yapılması
13. Şüpheli Ticari Alacak Tutarlarının Üzerinde Karşılık Ayrılması Suretiyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması
14. Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması
15. Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Eki Mali Tablolarda Yer Alan Kâr Tutarlarının Birbirinden Farklı Olması
16. Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması
17. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Eki Mali Tablolarda Amortisman Tabi Duran Varlık Toplamından Fazla Birikmiş Amortisman Tutarının Olması
18. İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması

19. Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna  
Gidilmemesi

20. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenmemesi  
Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması

21. Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi

22. Avukatlara Yapılan Ödemelerde Aranılan Vekâletnamelerin Geçerliliği Hususunda Vergi  
Daireleri Arasında Uygulama Birliği Olmaması

23. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

24. İş Avans ve Kredilerinin Yasal Sürelerinde Mahsup 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 tarih 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 ila 28’inci maddeleri, 29’uncu maddesinin üçüncü ila altıncı ve sekizinci fıkraları, 30’uncu ila 35’inci maddeleri, ek 1’inci maddesi, geçici 1 ila geçici 7’nci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Sonraki süreçte GİB, 15.07.2018 tarih 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 ila 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 İhtilaf 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.

2022 yılı sonu itibarıyla GİB taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 406 Müdürlük, 54 Daimi Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 467 Vergi Dairesi, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü bünyesinde) ile 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde) bulunmaktadır.

GİB'in, 2022 yılında 620'si (%1,7) merkezde, 36.670'i (%98,3) ise taşra teşkilatında olmak üzere toplam 37.290 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 31.12.2021 tarihli ve 31706 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanarak yürürlüğe giren 2022 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile toplam 5.533.861.000 TL ödenek tahsis edilmiştir. Anılan ödenek toplamı 2022 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile genel bütçe kapsamındaki idarelere (I Sayılı Cetvel) verilen ödenek tutarının yaklaşık %0,32'sine tekabül etmektedir.

GİB tarafından sunulan Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosuna göre, 2022 yılı tahsilatlarına ilişkin gerçekleşen tutarlar ile bütçe ödenekleri, nihai ödenek ve gerçekleşen ödeneklere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 1: 2022 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu**

	Bütçelenen Tutarlar		Gerçekleşen Tutarlar
	Bütçe Ödeneği / Gelir Tahmini	Nihai Ödenek	
TAHSİLATLAR			
Vergi Gelirleri	0,00	0,00	1.966.822.175.694,11
Sosyal Güvenlik Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	0,00	0,00	7.359.076.944,88
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	0,00	0,00	88.783,70
Diğer Gelirler	0,00	0,00	73.489.170.602,80
Sermaye Gelirleri	0,00	0,00	1.195.893,03
Alacaklardan Tahsilat	0,00	0,00	188,50
Red ve İadeler (-)	0,00	0,00	359.112.275.548,19
<b>Toplam Tahsilatlar</b>	0,00	0,00	1.688.559.432.558,83
ÖDEMELER			



Personel Giderleri	4.106.723.000,00	5.694.488.815,00	5.879.979.873,82
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	663.395.000,00	1.007.526.975,00	925.703.497,31
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	474.715.000,00	1.696.173.844,00	1.605.478.379,95
Faiz Giderleri	0,00	0,00	0,00
Cari Transferler	25.412.000,00	37.524.649,00	36.875.728,43
Sermaye Giderleri	263.616.000,00	1.001.197.714,00	984.313.946,69
Sermaye Transferleri	0,00	0,00	0,00
Borç Verme	0,00	0,00	0,00
Yedek Ödenekler	0,00	0,00	0,00
<b>Toplam Ödemeler</b>	<b>5.533.861.000,00</b>	<b>9.436.911.997,00</b>	<b>9.432.351.426,20</b>
<b>NET TAHSİLATLAR/ÖDEMELER</b>			179,02

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre ise Başkanlığın 2022 yılı gelir ve giderleri ile faaliyet sonucu aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşmiştir.

**Tablo 2: 2022 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)
2.436.056.731.548,24	355.832.430.301,18	2.080.224.301.247,06	239.880.845.792,33	1.840.343.455.454,73

Buna göre, 2022 yılında toplam 2.436.056.731.548,24 TL'lik faaliyet geliri, 2.080.224.301.247,06 TL'lik net gelir elde edilmiştir. Öte yandan 2022 yılında 239.880.845.792,33 TL faaliyet giderine katlanılmıştır. Dönem olumlu faaliyet sonucu incelendiğinde, 2021 yılında 1.004.795.197.309,84 TL olan dönem olumlu faaliyet sonucu 2022 yılında yaklaşık %83,15 oranında artarak 1.840.343.455.454,73 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

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) uyarınca; 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, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir.

26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile iç kontrolün; “kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” bileşenleri temelinde standartlar ve sağlanması gereken genel şartlar belirlenmiş ve bu alandaki çalışmaların hazırlanacak eylem planları ile izlenmesi öngörülmüştür.

Başkanlık tarafından gerçekleştirilen iç kontrol sistemi yapılandırma çalışmaları incelendiğinde;

-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,

-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,

- 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,

- 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,

- 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, Kurum için tahsis edilen 25 iç denetçi kadrosundan 5’inin dolu olduğu,

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

görülmüştür.

Sonuç olarak, 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. Bu itibarla, 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 Başkanlığı 2022 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 İdaresi cevabında, EVDB otomasyon sisteminin muhasebe temelli bir sistem olmamakla birlikte 6183 sayılı Kanun'a göre tahsili gereken gerek idari para cezaları gerekse diğer alacakların kurumsal kod kullanarak muhasebe kayıtlarının yapılmasına yönelik çalışmalara devam edildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2016-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 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 alacakların 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 İdaresi 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 2018-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 2018-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların 220 no.lu hesapta, mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen alacakların ise 222 no.lu hesapta izlenerek nakit planlamasının doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde yapılmasını teminen GİB tarafından gerekli çalışmalara başlanarak ivedilikle tamamlanması gerekmektedir.

### **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 2022 yılında 4.796.623.100,19 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.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2023 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu husus 2019-2021 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 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: Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması**

GİB mali tablolarında yer alan 140-Kişilerden Alacaklar Hesabının büyük ölçüde başka kurumlara ait alacakları içerdiği ve bu alacakların takip süreçlerinde aksamalar olduğu görülmüştür.

MYMY'nin 82'nci maddesi uyarınca Kişilerden Alacaklar Hesabı, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Ancak, GİB tarafından sunulan mali tablolar ve bu tablolara esas muhasebe kayıtları ile bazı alacak dosyaları üzerinde yapılan incelemede; İdarenin 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı bakiyesinin 31.12.2022 tarihi itibarıyla 124.308.096,76 TL olduğu; söz konusu tutarın büyük kısmının, takip ve tahsil görevi GİB'e bırakılmakla birlikte, nitelik itibarıyla diğer kurumların alacaklarından oluştuğu ve bu nedenle vergi dairelerince bahse konu alacakların takip ve tahsil süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülememesi sonucu bu tutarın yıllar itibarıyla hâlâ hesaplarda yer aldığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nden "140-Kişilerden Alacaklar Hesabı" yerine kullanılacak muhasebe hesabı ve yardımcı kod hususunda bilgi istenildiği ve

Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün görüş yazılarına istinaden Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve ilgili Defterdarlıklara 2023 yılı için gerekli talimatın verildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla; GİB mali tablolarında yer alan 140- Kişilerden Alacaklar hesabındaki geçmişten gelen alacakların takip ve tahsil süreçlerine ilişkin iş ve işlemlerin zamanında ve doğru bir şekilde yapılması sağlanarak alacakların tahsilinde etkinliğin artırılması, böylelikle mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi sunmasının garanti altına alınması gerekmektedir.

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

140-Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı kamu zararından doğan alacakların muhasebeleştirilmesinde mükerrer kayıtların yapıldığı ve kamu zararı alacaklarından sorumlu olan personelin, zararın tamamından müteselsil sorumluluğu söz konusu iken kamu zararının sorumlulara eşit paylaştırılarak sorumluluk dağılımının hatalı uygulandığı 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 ve kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı bir tahsilat izleme

dosyasının açılacağı ve alacakların izlenmesinin bu dosyalardan yapılacağı,

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.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2023 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

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

Bu itibarla, 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, olduğu 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 paylaştırılmasında, 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 paylaştırılmasında, 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.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2023 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

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

Bu itibarla, 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: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının İşleyişinde Hatalı Uygulamalar Bulunması**

GİB tarafından hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırın 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 taşınır için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenleneceği ve bu taşınırın harcama yetkilisinin onayından sonra Taşınır İşlem Fişi ile kayıtlardan çıkarılacağı belirtilmiştir. Bu şekilde hurdaya ayrılan taşınırın, MYMY'nin 215'inci maddesi uyarınca 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Genel bütçeli idarelerce hurdaya ayrılan taşınırın satış işlemleri ise, Milli Emlak Genel Müdürlüğüne gerçekleştirilmektedir. GİB tarafından hurdaya ayrılan taşınırın, 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 idarenin tasarrufunda olmayan varlıkların idarenin muhasebe kayıtlarında yer almaya devam ettiği,

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

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

tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen konuya ilişkin olarak Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık gelir birimlerine 2023 yılı için gerekli talimatın verilmiş olduğu, gerekli dikkat ve özenin gösterilmesinin istenildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2018-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırların mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi sonucu GİB 2022 yılı mali tablolarında 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ve 299-Birikmiş Amortismanlar Hesapları itibarıyla hataya neden olunmuştur.



---

---

**BULGU 7: 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, 12.582.746,77 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, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2023 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, binalar için yapılan ve 34.000,00 TL’yi aşan değer artırıcı harcamaların ilgili duran varlığın kayıtlı değerine eklenmemesi nedeniyle 2022 yılı mali tablolarında 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar ve 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesapları itibarıyla toplam 12.582.746,77 TL’lik hataya neden olunmuştur.

### **BULGU 8: Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması**

GİB 2022 yılı dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde eksiklikler 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-Döner 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	125.645.555.812,81	125.645.555.812,81
220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	430.686,77	430.686,77
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	2.279.868,71	2.279.868,71
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	505.000,00	505.000,00

Tabloda yer verilen veriler GİB 2022 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 Alman Depozito ve Teminatlar	396.019.660,07	396.019.660,07
430 Alman Depozito ve Teminatlar	1.200.005,49	1.200.005,49
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	1.232,00	1.232,00

Tabloda yer verilen veriler GİB 2022 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	5.580.861,32	5.580.861,32
320 03 (N-2) Yılına Ait Borçlar	3.474,72	3.474,72

Tabloda yer verilen veriler GİB 2022 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 İdaresi cevabında, bulguda yer alan hususlara ilişkin olarak 2023 yılı için gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2020 ve 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 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: İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerine İlişkin Emsal Bedel Hesabında Hatalı Uygulamaların Bulunması**

150 m<sup>2</sup> altı konut teslimlerine ilişkin KDV iadeleri kapsamındaki arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahiplerine yapılan konut satışlarının maliyet tespiti için uygulanan emsal bedel hesaplamalarında perakende satışlar için %10'dan düşük ilave bedel eklendiği, ayrıca bazı vergi dairelerinde mükellefe kalan ve üçüncü kişilere satılan konutların ticari hayatın gerekleri ve teamüllerine aykırı olarak emsal bedelinin altında satıldığı ve KDV iadesine esas hesaplanan KDV tutarının düşük tespit edildiği görülmüştür.

#### **A- Arsa Sahiplerine Yapılan Konut Satışlarına İlişkin Emsal Bedel Hesabında Hatalı Uygulamaların Bulunması**

150 m<sup>2</sup> altı konut teslimlerine ilişkin KDV iadeleri kapsamındaki arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahiplerine yapılan konut satışlarının maliyet tespiti için uygulanan emsal bedel hesaplamalarında, perakende satışlar için %10'dan düşük ilave bedel eklenerek hatalı uygulamaların olduğu görülmüştür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Teslim" başlıklı 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında; trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu belirtilmiş ve bu Kanun'un uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) hükümlerine göre; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu birbirinden farklıdır. Arsa karşılığı inşaat taahhüt işlerinde yapılan sözleşme gereği arsa sahibi tarafından arsa devredilmekle birlikte başlangıçta bir bedel alınmamakta, bedel daha sonra inşaatın gerçekleştiği tarih itibarıyla bağımsız bölüm olarak alınmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27'nci maddesinin altıncı fıkrasında; arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının emsal bedel olarak esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı VUK'un "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasında ise; emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilindir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellefin bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli tespit edeceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli, arsa sahibine kesilecek faturada matrah olarak yer alacağı için müteahhit açısından bir hasılat unsuru iken, aynı zamanda arsa sahibi tarafından düzenlenecek faturada yer alan matrahtan dolayı arsa maliyeti olacaktır. Dolayısıyla, arsa sahibine sözleşme gereği verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli, hem müteahhit hem de arsa sahibi için katma değer vergisi matrahı olarak kabul edilecek ve vergisel bir değer taşıyacaktır.

Buna göre, 150 m<sup>2</sup> altındaki konut teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesi işlemlerine esas Yeminli Mali Müşavir (YMM) tasdik raporlarında arsa sahiplerine teslim edilen konutların birim maliyeti tespit edilirken, söz konusu birim maliyet tutarı ile arsa sahiplerine satılan konutların brüt m<sup>2</sup> alanlarının çarpımı sonucu bulunan toplam tutara, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave yapılarak emsal bedelin tespit edilmesi ve bu tutar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, emsal bedel tespitine ilişkin olarak bazı KDV iade dosyalarında; 213 sayılı VUK'un 267'nci maddesi kapsamında maliyet bedeline perakende satışlar için öngörülen %10 ilave oranından daha düşük oranda ilave yapıldığı 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 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, emsal bedelin tespitine ilişkin olarak 213 sayılı VUK'un 267'nci maddesi kapsamında maliyet bedeline ilave edilmek üzere belirlenen oranların hesaplanması hususunda yapılan hatalı uygulamalar, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerine yapılan konut satışlarının maliyetinin düşük belirlenmesine neden olduğu gibi, ayrıca arsa sahiplerine sözleşme gereği verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli, katma değer vergisi matrahı olarak kabul edileceğinden mükellefe ait iade edilebilir KDV tutarının da hatalı hesaplanmasına sebebiyet vermektedir.

### **B- Üçüncü Kişilere Satılan veya Mükellefe Kalan Konutların Emsal Bedel Altında Fatura Edilmesi**

150 m<sup>2</sup> altındaki konut teslimlerine ilişkin KDV iadeleri kapsamındaki arsa karşılığı inşaat işlerinde; bazı vergi dairelerinde, mükellefe kalan ve üçüncü kişilere satılan konutların ticari hayatın gerekleri ve teamüllerine aykırı olarak emsal bedelinin altında satıldığı ve bu şekilde KDV iadesine esas hesaplanan KDV tutarının düşük tespit edildiği görülmüştür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27'nci maddesinin ikinci fıkrasında; bedelin, emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedelin veya emsal ücretin esas alınacağı düzenlenmiştir.

Mükelleflerin ticari hükümlere göre faaliyette bulunması ve gerçekleştirdikleri ticari iş ve işlemlerin ticari hayatın gerekleri ve teamüllerine aykırı olmaması esastır. Buna göre, indirimli orana tabi konut satışlarında, üçüncü kişilere satılan veya mükellefe kalan bağımsız bölümlerin satış bedelinin emsal bedelden açıkça düşük olmaması, şayet; satış bedeli emsal bedelin altında ise; söz konusu farkın nedeninin makul bir sebeple açıklanabilmesi gerekmektedir. Aksi halde, matrahı teşkil edecek satış bedeli olarak emsal bedelin esas alınması gerekecektir.

Ancak yapılan incelemelerde, üçüncü kişilere satılan veya mükellefe kalan bazı konutların satış bedellerinin maliyet ve emsal bedelin altında olduğu ve bazı vergi daireleri tarafından konu ile ilgili açıklamaların mükelleflerden talep edilmediği tespit edilmiştir. Söz konusu konutların satış bedelleri verginin matrah unsuru olarak kabul edileceğinden, maliyet veya emsal bedelin altında kalan satış bedellerinin; hesaplanan katma değer vergisinin olması gerekenden az, böylelikle, iade edilebilir katma değer vergisinin olması gerekenden fazla hesaplanmasına neden olduğu görülmüştür.

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

Bu itibarla, KDV matrahının olması gerekenden düşük, mükellefe iade edilebilir KDV tutarının ise olması gerekenden fazla hesaplanmasına yol açan, üçüncü kişilere satılan veya mükellefe kalan bağımsız bölümlere ait satış bedellerinin emsal bedelden düşük belirlenmesinin önüne geçilmesi, bu şekilde bir iade dosyası ile karşılaşıldığında gerekli açıklamaların ilgili mükelleflerden talep edilmesi ve buna göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

## **BULGU 2: İndirimli Orana Tabi Konutlara İlişkin Sayılabilir ve Ölçülebilir Nitelikteki Yüklenimlerin Konut Sayıları ile Orantılı Olmaması**

İndirimli orana tabi 150 m<sup>2</sup> altındaki konut teslimlerinden kaynaklanan KDV iadelerine esas yüklenilen KDV listelerinde, bazı yüklenimlerden bünyeye giren KDV tutarının hatalı olarak fazla hesaplandığı görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) III/B.3.1.3.1. bölümünde; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin dikkate alınacağı, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verileceği, bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde ise en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen KDVGUT hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, 150 m<sup>2</sup> altındaki konut tesliminde indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV tutarları dikkate alınmaktadır. Bundan sonra, ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilmektedir. İndirimli orana tabi teslim veya hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan KDV arasındaki farkın, %1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin %17'si, %8'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin %10'u iade alınabilecek azami tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir KDV tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar ATİK dolayısıyla yüklenilen KDV'lerden iade hesabına pay verilebilmektedir. Burada dikkat

edilmesi gereken husus, ATİK nedeniyle yüklenilen KDV tutarından iade hesabına pay verilebilmesi için söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması gerektiğidir.

Anılan Tebliğ'in III/B.3.1.3.1. bölümünde ayrıca, 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamaların (arsa bedeli dahil), genel yönetim giderlerinin (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK'ten işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirileceği ve 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edilebileceği, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin ise iade hesabına dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutun inşasında kullanılan ve konutun yapımı için zorunlu harcamalar arasında yer alan çelik kapı, kombi, cam balkon, banyo dolabı, duş teknesi, duşakabin, küvet, mutfak dolabı, mutfak tezgahı, evye, batarya, duş başlığı, panel radyatör gibi harcamalara ilişkin yüklenilen KDV'den iade hesabına pay verilmesi mümkün olmakla birlikte, bu kapsamda konutun yapımı için zorunlu harcamalar arasında yer alan ancak eklenti niteliğinde olmayan bu harcamaların yüklenimi yapılırken, söz konusu harcamaların birim adet sayısı ve bünyeye giren KDV tutarının, iade talebine konu edilen konut sayısı ile orantılı ve uyumlu olması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından KDV iadelerine esas yüklenilen KDV listelerindeki, indirimli orana tabi konut içerisinde yer alan sayılabilir ve ölçülebilir nitelikteki bazı yüklenimlerden bünyeye giren KDV tutarının hatalı olarak fazla hesaplandığı, ayrıca, söz konusu yüklenimlerin birim sayıları ile iade talebine konu edilen konut sayılarının orantılı ve uyumlu olmadığı 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 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, yüklenilen KDV listelerindeki yüklenimlerden bünyeye giren KDV tutarının hatalı olarak fazla hesaplanması, mükelleflere yapılan KDV iadelerine ilişkin tutarların da hatalı



olmasına sebebiyet vermektedir.

### **BULGU 3: Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması**

Net alanı 150 m<sup>2</sup> altında olan konut teslimlerine ilişkin KDV iadelerinde; iade edilecek KDV tutarının temelini oluşturan yüklenilen KDV listelerinde yüklenim konusu edilemeyecek giderlerin mevcut olduğu ve bu giderlerin kabulü konusunda vergi daireleri arasında uygulama farklılıkları bulunduğu görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) III/B.3.1.3.1. bölümünde; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin dikkate alınacağı, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verileceği, bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde ise en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebileceği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğ'in III/B.3.1.3.1. bölümünde ayrıca; indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilemeyeceği, bu kapsamda ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine ilişkin iade taleplerinde buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, perde, avize, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyaların konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (ekleni) mahiyette olması nedeniyle konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirileceği ve iade hesabına dâhil edilemeyeceği, ayrıca konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin de iadeye konu edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen KDVGUT hükümlerinden de anlaşılacağı üzere 150 m<sup>2</sup> altı konut tesliminde yüklenilebilecek giderler; inşa edilen konut bünyesine doğrudan giren mal ve hizmet teslimlerine ilişkin giderler ile inşa edilen konutla ilgili üretim ve genel yönetim giderlerinden teslim edilen konutlara isabet eden kısım ile inşaatta kullanılan ATİK'lere ilişkin giderlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan veya zorunlu olmayan giderler dolayısıyla yüklenilen

KDV'nin iade hesabına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Ancak KDV iade dosyaları kapsamında yapılan incelemede, zorunlu olmayan veya KDVGUT'de belirtildiği üzere sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir nitelikteki malzemelere ilişkin giderlerin yüklenim konusu edilerek iadeye dâhil edildiği, bazı vergi dairelerince söz konusu giderlere ilişkin izahat istendiği ve gerekli durumlarda tenzil edildiği, ancak bazı vergi dairelerince söz konusu giderlerin doğrudan kabul edildiği, diğer bir ifadeyle, bu konuda vergi idareleri arasında uygulama birliği olmadığı 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 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, vergi idareleri arasında mevcut uygulama farklılıkları iade edilecek KDV tutarını doğrudan etkilediğinden, yüklenime konu edilemeyecek giderlerin kontrole tabi tutulması ve uygulama birliğini sağlamaya yönelik tedbirlerin alınması 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 m<sup>2</sup>'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 Dispozisyonuna 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 dispozisyonuna 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 m<sup>2</sup> 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 incelemeye 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 2018-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 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: 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 İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususa ilişkin olarak uygulamada birliğin sağlanmasını teminen GİB taşra birimlerinin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 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 6: İndirimli Orana Tabi KDV İadeleri Kapsamında Bazı Faturaların Tabi Olduğu KDV Oranından Farklı Oranlarda Yüklenime Konu Edilmesi**

İndirimli orana tabi konut teslimleri kapsamındaki KDV iade dosyalarına ilişkin bazı vergi dairelerinde, e-fatura düzenlenerek alınan mobilya kapsamında mükellef tarafından %8 KDV ödenmesine rağmen söz konusu alımın yüklenilen KDV listelerinde hatalı olarak %18 KDV ile beyan edildiği ve söz konusu hatanın KDVİRA sistemi tarafından tespit edilemediği görülmüştür.

KDVGUT'nin III/B.3.1.3.1. bölümüne göre; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınmaktadır. Daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilmektedir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde ise en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilecektir.

Yine Tebliğ'in aynı bölümünde, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin ise, iade hesabına dahil edilemeyeceği hüküm altına alınmaktadır.

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan KDV arasındaki farkın, %1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin %17'si, %8'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin %10'u iade alınabilecek azami tutarı ifade etmektedir.

Ancak yapılan incelemede, bazı vergi dairelerindeki KDV iade dosyalarına esas yüklenilen KDV listelerinde, indirimli orana tabi konut içerisinde yer alan mutfak ve banyo dolabı niteliğindeki mobilya alımları için mükellef tarafından %8 KDV ödenmesine rağmen yüklenilen KDV listelerindeki beyanlarının %18 oranında olduğu görülmüştür. E-fatura düzenlenerek alınan mobilya için mükellef tarafından yüklenim listelerinde hatalı olarak beyan edilen KDV oranları arasındaki uyumsuzluğun, KDVİRA sistemi tarafından tespit edilemediği anlaşılmıştır. Buna göre, bünyeye giren KDV tutarı hesabında, bahse konu faturalar için azami

alınabilecek iade oranı hatalı olarak işlem bedelinin %17'si oranında uygulanmış ve fazla KDV iadesi gerçekleştirilmesine neden olunmuştur.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususa ilişkin olarak uygulamada birliğin sağlanmasını teminen GİB taşra birimlerinin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, e-fatura kapsamında yapılan alımlar başta olmak üzere, katma değer vergisi beyannamelerinde bildirilen alımlara ilişkin faturalardaki KDV oranları ile iadeye esas yüklenim listelerinde belirtilen KDV oranlarının çapraz kontrolünü gerçekleştirmek üzere gerekli entegrasyonun sağlanması, böylelikle farklı beyan edilen oranlar nedeniyle yerine getirilmesi muhtemel fazla KDV iade taleplerinin önüne geçilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 7: İndirimli Orana Tabi Konutlara İlişkin Bazı KDV İadelerinde Genel Kabul Görmüş Miktarlardan Fazla İnşaat Malzemesinin Yüklenime Konu Edilmesi**

İndirimli orana tabi konutlara ait KDV iadelerine ilişkin bazı YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında, demir ve beton kullanım miktarlarının, ilgili meslek odalarınca belirlenen ve genel kabul görmüş miktarlardan fazla olacak şekilde yüklenime konu edildiği, bu durumdaki bazı raporların vergi dairelerince izaha konu edilmediği ve iadelerin olması beklenen yüksek demir ve beton kullanım miktarlarını içeren söz konusu yüklenim listeleri üzerinden gerçekleştirildiği görülmüştür.

KDVGUT'nin III/B.3.1.3.1. bölümüne göre; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınmaktadır. Daha sonra, ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilmektedir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde ise en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilmektedir.

Yine Tebliğ'in aynı bölümünde, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilemeyeceği hüküm altına alınmaktadır.

Genel uygulamaya bakıldığında, meslek odalarının imalatlarda; demir için 34 kg/m<sup>2</sup>, beton için ise 0,38 m<sup>3</sup>/m<sup>2</sup> olarak belirlediği ve bu miktarları olması gereken uygun kullanım miktarları olarak karine kabul ettiği bilinmekte, bu husus vergi daireleri özelinde yapılan

denetimler neticesinde de görülmektedir. İndirimli orana tabi konutlara ait KDV iadelerine ilişkin YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında, inşaatın temel girdisini oluşturan demir ve betonun kullanım miktarlarına, ilgili hesaplamalara ve imalatta kullanılarak doğrudan yüklenen demir ve betonun detayına yer verilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, iadeye konu imalatlar için bahse konu miktarlar üzerinde kullanım söz konusu ise; vergi idaresince mükelleflerden izahat istenmesi, mükellef tarafından yeterli ve kapsamlı bir açıklama getirilememesi halinde de iade dosyasına esas yüklenim listelerindeki demir ve beton yüklenim miktarlarının meslek odalarınca belirlenen miktarları içerecek şekilde revize edilmesi ve iadenin buna göre yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ancak, indirimli orana tabi konutlara ait KDV iadelerine ilişkin YMM KDV İadesi Tasdik Raporları kapsamında yapılan incelemelerde; bazı vergi dairesi müdürlüklerinin kendilerinden talep edilen KDV iadelerine esas yüklenen KDV listelerinde, meslek odalarınca belirlenmiş demir ve beton kullanım oranlarının üzerinde demir ve beton kullanımına yer verildiği, bu hususun vergi idarelerince herhangi bir izahata konu edilmediği ve iade taleplerinin raporlarda yer verilen şekliyle yerine getirildiği görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususa ilişkin olarak uygulamada birliğin sağlanmasını teminen GİB taşra birimlerinin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, meslek odalarınca karine olarak kabul edilen ortalama demir ve beton kullanım miktarlarını aşan hesaplamaları içeren raporların izaha konu edilmesi, yapılan açıklamaların kabul edilebilir bulunmaması halinde ise, vergi idaresince mükellefe fazla ödeme yapılmamasını temin etmek üzere, kullanım miktarlarının söz konusu değerlere indirgenerek iadelerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 8: Artırımlı Teminat Uygulaması (ATU) Kapsamında Gerçekleştirilen Bazı İadelerde Teminat Mektubunun Mükellefe İadesinde Mevzuatta Yer Alan Sürelere Riayet Edilmemesi**

Artırımlı teminat uygulaması kapsamında gerçekleştirilen bazı iadelerde, teminat mektuplarının mükelleflere iadesinin mevzuatta yer alan iki aylık süreden sonra yapıldığı tespit edilmiştir.

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

nakden iadelerde, iade talep dilekçesi ile Tebliğ'in ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan YMM KDV İadesi Tasdik Raporu hariç belgelerin 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.

Ayrıca Tebliğ'de, iadeye ilişkin YMM raporu ibraz edildikten sonra rapora ilişkin KDVİRA ve vergi idaresi tarafından yapılması gereken kontrollerin iki ay içerisinde tamamlanacağı ve iade hakkı doğuran işlem bazında yapılan bu kontroller sonucunda herhangi bir eksiklik/olumsuzluk tespit edilmemesi halinde, YMM raporunun ibraz edildiği tarihten itibaren en geç iki ay içinde teminat mektubunun mükellefe iade edileceği, tespit edilen eksiklik ve olumsuzlukların tamamlanması için mükellefe ek süre verilse de verilen ek sürelerin teminat mektuplarının iade edilmesine ilişkin iki aylık sürenin hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Ancak yapılan incelemede, artırımlı teminat uygulaması kapsamında yapılan bazı iadelerde, teminat mektuplarının mükelleflere iadesinin mevzuatta yer alan iki aylık süreden sonra yapıldığı görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususa ilişkin olarak uygulamada birliğin sağlanmasını teminen GİB taşra birimlerinin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, vergi idaresi tarafından yapılacak gerekli kontrollerin ardından, teminat mektuplarının mükelleflere mevzuatta öngörülen süre içinde iade edilmesi gerektiği, böylelikle mükelleflerin söz konusu durumun sebep olacağı yüklere katlanmasının da önüne geçileceği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 9: Artırımlı Teminat Uygulaması Kapsamında Gerçekleştirilen Bazı İadelerde Eksikliklere İlişkin Cezai Hükümlerin Uygulanmaması**

Artırımlı teminat uygulaması kapsamında gerçekleştirilen bazı iadelerde, vergi idaresince tespit edilen eksikliklerin mükellefler tarafından verilen süreler içinde giderilmediği ve buna rağmen söz konusu iade taleplerine ilişkin gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasının mükelleflerden talep edilmediği görülmüştür.

KDVGUT'nin IV/A-5.6 numaralı bölümünde; artırımlı teminat uygulamasından yararlanan mükelleflerden; YMM raporlarını süresi içinde ibraz edenlerin raporlarına ilişkin



KDVİRA ve vergi idareleri tarafından yapılacak kontrollerin iki ay içerisinde tamamlanacağı, ancak yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için mükellefe 30 günlük süre verileceği, süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükellefe 30 günlük ek süre verileceği ve bu süreler içinde eksikliklerin/olumsuzlukların giderilmemesi halinde haksız iade edilen tutarın, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak yapılan incelemede, gerçekleştirilen kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilen mükelleflere verilen 30 günlük süre ile süresinde eksiklikleri/olumsuzlukları gidermeyen mükelleflere verilen 30 günlük ek süreden sonra eksiklik yazılarına cevap veren, diğer bir ifadeyle, eksikliklerini süresi içinde tamamlamayan mükellefler bulunmasına rağmen söz konusu mükelleflere gerçekleştirilen iadelerde aranması gereken gecikme faizi ile vergi ziyayı cezalarının aranmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususa ilişkin olarak uygulamada birliğin sağlanmasını teminen GİB taşra birimlerinin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, iadeye ilişkin ibraz edilen YMM raporları üzerinde yapılan kontroller sonucunda eksiklik/olumsuzluk tespit edilmesi halinde eksikliği/olumsuzluğu anılan sürelerde gidermeyen mükelleflere gerçekleştirilen haksız iade tutarlarının gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranması gerekmektedir.

#### **BULGU 10: Finansman Gider Kısıtlamasına Uyulmaması Nedeniyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması**

GİB'e 2021 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 özkaynakları ile karşılamalarını teşvik etmek ve özkaynaklarını 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 özkaynaklardan 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 İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 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 ile birlikte risk kriterlerinin gözden geçirilmesi ve vergi ziyayı engelleyecek nitelikteki kontrollerin uygulamaya geçirilmesi önem arz etmektedir.

#### **BULGU 11: 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 sınıırın 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, 2021 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 İdaresi 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 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla; 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 12: Türkiye Dışında Elde Edilen Kazançlar İçin Yurtdışında Ödenen Vergilerin Kurumlar Vergisi Genel Oranından Fazla Olacak Şekilde İndirim Konusu Yapılması**

Yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden ödenen vergiler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki nispetlere göre indirim konusu yapılması gerekirken, bu kazançlar üzerinden tarh olunan miktarlardan fazla olacak şekilde verginin indirime konu edildiği görülmüştür.

5520 sayılı Kanun'un "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı 33'üncü maddesinin birinci fıkrasında; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden

indirilebileceği; dördüncü fıkrasında ise, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı, bu sınır dâhilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergilerin, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Diğer bir ifadeyle, bu oranı sağlayan tutar ya da bu orandan daha azı için mahsup işlemi gerçekleştirilebilecektir. Ayrıca, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dâhil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Ancak, 2021 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, bazı mükelleflerce Türkiye dışında elde edilen kazançlar için ödenen vergilerin 5520 sayılı Kanun’un geçici 13’üncü maddesi ile belirlenen %25 kurumlar vergisi genel oranından fazla olacak şekilde indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi 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 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Türkiye dışında elde edilen kazançlar için ödenen vergilerin kurumlar vergisi genel oranından fazla olacak şekilde indirim konusu yapılması beyan edilen kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahı ile vergi tutarının hatalı hesaplandığına işaret etmekte olup, bu durum kurumlar vergisinin olması gerekenden eksik tahsil edilmesi 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 13: 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 ayrılacağı 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 Hesabı"na 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 Hesabı"nın 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 Hesabı"nın birbiri ile karşılıklı olarak çalışması gerekmektedir.

Ancak, 2021 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 İdaresi 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 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla; 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 14: 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 yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini 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 Türk lirasını aşmayacağı 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 Türk lirasını aşmamak üzere, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini 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, 2021 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 İdaresi 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 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 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 15: Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Eki Mali Tablolarda Yer Alan Kâr Tutarlarının Birbirinden Farklı Olması**

GİB elektronik tabanlı beyanname sistemine mükellefler tarafından 2021 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 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 veya 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 Kâr veya 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, 2021 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 İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate

alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 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 16: Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması**

GİB'e 2021 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 dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak değerlendirme günündeki kıymetine indirgenebileceği belirtilmektedir. Senede bağlı alacak ve borç tutarı içinde yer alan vade farkının hesaplanıp ilgili olduğu 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, 2021 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 İdaresi 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 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, 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 17: Kurumlar Vergisi Beyannamesi Eki Mali Tablolarda Amortisman Tabi Duran Varlık Toplamından Fazla Birikmiş Amortisman Tutarının Olması**

Kurumlar vergisi beyannamesine esas mali tablolardan olan ayrıntılı bilançolarda amortisman tabi duran varlıklar toplamından fazla birikmiş amortisman tutarlarının olduğu görülmüştür.

213 sayılı VUK'un 313'üncü maddesinde işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerlerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortismanın konusunu teşkil edeceği hüküm altına alınmıştır. Bir başka ifadeyle amortisman kavramı; amortisman tabi iktisadi kıymetin elde edilmesi için katlanılan giderin, duran varlıktan yararlanılan sürelerle bölünmesi, duran varlıkların yararlandıkları süre içerisinde uğradıkları değer azalmalarının gider olarak yazılması olarak ifade edilebilir.

1 Sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Birikmiş Amortismanlar

Hesabının duran varlık bedellerinin kullanılabilecekleri süre içinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak için kullanılan bir hesap olduğu ve ayrılan amortismanların ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; birikmiş amortisman tutarlarının, amortismana tabi duran varlık değerinden fazla olamayacağı ve yanlış uygulanmasının gider hesapları ile birlikte çalışması nedeniyle, kâr/zarar tutarlarının tespitinde hataya neden olacağı anlaşılmaktadır.

Ancak yapılan incelemelerde kurumlar vergisi beyannamesi eki ayrıntılı bilançolarda, amortismana tabi duran varlıklardan fazla birikmiş amortisman tutarlarının olduğu, kurumlar vergisi iade süreçlerinde izahata konu edilmediği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi 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 ve 2021 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2022 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, amortismana tabi duran varlığın değerinden fazla amortisman ayrılması, giderleri ilgilendirmesi nedeniyle kurumlar vergisi matrahının ve dolayısıyla vergi tutarının hatalı hesaplanmasına yol açtığı gibi, kurumlar vergisi iade süreçlerinde izahata konu edilmemesi halinde yersiz ödemelere de sebep olacaktır. Bu nedenle, risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde kontrollerin uygulamaya geçirilerek vergi matrahının aşınmasının engellenmesi gerekmektedir.

### **BULGU 18: İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması**

GİB faaliyet alanı ile ilgili olarak yatırım teşvik belgesi kapsamında sağlanan destek unsurlarının, yatırım teşvik belgesinin iptali halinde geri alınmasına ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmadığı görülmüştür.

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası

rekabet gücünü artıracak ve araştırma geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla yatırımcılara çeşitli destek unsurları sağlanmaktadır.

Yatırım teşvik belgesi ile sağlanan destekler genel itibarıyla; gümrük vergisi muafiyeti, faiz desteği, KDV istisnası, sigorta primi işveren hissesi desteği, sigorta primi desteği, gelir vergisi stopajı desteği, vergi indirimleri gibi unsurları içermektedir. GİB'in faaliyet alanı ile ilgili olarak yatırımcılara sağlanan destek unsurları ise KDV istisnası, gelir vergisi stopajı desteği, vergi indirimleri şeklinde düzenlenmiştir.

Teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunlu olmakla birlikte Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı teşvik belgesi için öngörülen şartlara uyulup uyulmadığını denetlemeye ve denetim sonuçlarına göre gerekli tedbirleri almaya ve yatırım teşvik belgelerinin iptaline yetkili kılınmıştır.

Belge iptali sonucunda uygulanacak müeyyideler ile ilgili mezkûr Karar'ın 28'inci maddesinde; mevzuatında belirlenen hükümlere aykırı davranan, teşvik belgesindeki kayıt ve koşulları yerine getirmeyen ve öngörülen sürelerde yatırımlarını tamamlamayan yatırımcıların belgelerinin iptal edileceği ve bu kapsamda sağlanan desteklerin 6183 sayılı AATUHK hükümleri çerçevesinde geri alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (d) bendinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde de; gerekli koşulların sağlanmaması durumunda yatırım teşvik belgesi kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Ancak yapılan incelemeler neticesinde, iptal edilen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin olarak bazı vergi dairelerince işlem yapılmadığı, yararlanılan destek unsurunun birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi nedeniyle, ne kadar tutarda istisnadan ya da indirimden yararlanıldığı tam olarak belirlenemediği, KDV iadesi süreçlerinde her vergi dairesi tarafından izahata konu edilmediği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususa ilişkin olarak uygulamada birliğin sağlanmasını teminen GİB taşra birimlerinin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, özellikle yararlanılan destek unsurlarının birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi durumunda bu birimler arasında entegrasyonun sağlanamaması; yetkili vergi dairesi personelinin çok sayıda yazışma yapmasına, bazı durumlarda yararlanılan destek unsurlarının tutarı ile ilgili doğru bilgiye ulaşılamamasına ve iptal edilen belgelere ilişkin işlemlerin aksamasına neden olmaktadır.

### **BULGU 19: 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 açılabileceği 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 malî 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.

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 2018-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla; 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 20: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenmemesi Sonucu Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması**

GİB'e 2021 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, 2021 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 İdaresi cevabında, bulguda yer verilen hususların risk kriteri olarak dikkate alınmasının ve gerektiğinde ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesi yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 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 21: Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi**

Muhbirlere ödenen ikramiye uygulamasından beklenen yararın elde edilemediği ve bu alanda etkinliğin sağlanması amacıyla yeterli düzeyde kontrol mekanizması geliştirilmediği görülmüştür.

Muhbirlere ikramiye ödenmesinin yasal dayanağı 1931 yılında çıkarılan 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'dur. Bu Kanun'a göre, gerekli şartları taşıyan ve somut bilgi ve belgelerle desteklenen ihbar dilekçeleri incelemeye sevk edilmekte, düzenlenen İhbar İkramiyesi Görüş Raporuna istinaden, tahakkuk eden vergi ve vergi ziyayı cezası tutarı üzerinden %10 oranında hesaplanan ikramiyenin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, kalan 2/3'ü ise tahsilat sonrasında muhbire ödenmektedir. Her ne kadar Kanun'un 6'ncı maddesinde yer alan tarifede belirli matrah dilimleri için farklı oranlarda

ikramiye hesaplanması öngörülmüşse de, tarifede yer alan ilk üç dilimdeki matrahların bugün için parasal bir değeri kalmadığından ve Türk Lirası'ndan 6 sıfır atılması sonrasında Yasa'da değişiklik yapılmadığından ikramiye fiilen son dilimde yer alan %10 oranına göre hesaplanmaktadır.

1905 sayılı Kanun'un yayımlandığı tarihten itibaren yaklaşık olarak 90 yıl geçmiş ve bu sürede gerek vergi mevzuatında, gerekse ekonomik ve toplumsal yapıda önemli değişiklikler olmuştur. Bu nedenle, anılan Kanun hükümleri, günümüz ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmakta, vergi dairelerince gerçekleştirilen ihbar ikramiyesi ödemelerinin hesaplanmasında muhtelif konularda tereddütler yaşanmaktadır.

Bunun ötesinde, GİB tarafından muhbirler'e ödenen ikramiye tutarının her geçen yıl arttığı gözlemlenmekle birlikte, İdare tarafından bu uygulamanın etkinliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır.

Yapılan incelemede, 2022 yılında toplam 12.001.041,6 TL ihbar ikramiyesi ödenmiş olmasına rağmen vergi tahsilatında istenilen düzeyde bir artış sağlanamadığı görülmüştür. Şöyle ki, 2022 yılında muhbirler'e yapılan ödemelerin önemli bir kısmının, yapılan ihbar üzerine verginin kesin olarak tahakkuk ettirilmesinden sonra 1/3 oranında ödenen ikramiyelere ilişkin olduğu; tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların tahsilinden sonra yapılan 2/3 oranında ikramiye ödemelerinin ise toplam içerisindeki payının daha düşük olduğu, dolayısıyla, GİB'e yapılan ihbarlar sonucunda tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların ileriki yıllarda tamamının tahsil edilemediği anlaşılmıştır.

İhbar edilen mükelleflerin iflas veya tasfiye halinde olması yahut sahte belge düzenleyen mükelleflerden olması gibi durumlarda söz konusu alacakların tahsilinin güçleştiği aşikârdır. Belirtilen sebeplerle gerçekte tahsil olasılığı düşük olan vergilerin kaçırıldığı ihbar edilmesi halinde, tahakkuk ettirilen verginin %10'unun 1/3'üne tekabül eden oranda ihbar ikramiyesi ödendiği halde, bu vergi tahakkukları tahsil imkânsızlığı nedeniyle fiktif alacak olarak kalmaktadır.

Yine, mevzuata göre verginin kaçırılmasında dâhli bulunanlara da, ihbarda bulunmaları halinde ikramiye ödenebilmesinin mümkün olması, gerçekte tahsil güçlüğü bulunan vergilerin ihbar edilme olasılığını artırmaktadır.

Diğer taraftan yapılan incelemede, belirli kişilere, farklı illerde, farklı vergi dairelerine bağlı mükellefleri ihbar etmeleri üzerine yıl içerisinde birçok defa ihbar ikramiyesi ödendiği

görülmüştür. Bu da göstermektedir ki, muhbirlik bazı kimseler tarafından adeta meslek gibi icra edilmektedir. Ancak, kamuoyundaki bu yanlış algı idareye yapılan asılsız ihbar sayısının da artmasına yol açmakta ve İdare açısından zaman ve işgücü kaybına neden olmaktadır.

Buna göre, bu haliyle ihbar ikramiyesi uygulaması vergi bilincine sahip vatandaşların sorumluluk duygusuyla şahit oldukları olayları Gelir İdaresine bildirdikleri bir teşvik mekanizması olmaktan uzak olup; bazı şahıslar için yeni bir gelir unsuru haline gelmektedir.

Yukarıda yer verilen inceleme sonuçları ve mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde ise;

- 1931 yılında çıkarılan 1905 sayılı Kanun'un, günümüz vergi sisteminin gerekliliklerine cevap verememesi sebebiyle uygulamada bazı tereddütlere yol açtığı,

- Anılan Kanun'un yersiz ikramiye ödenmesini engelleyecek uygun ve yeterli kontrol mekanizmalarından yoksun olduğu,

- İhbarcılara alacağın tahsili öncesinde 1/3 oranında ihbar ikramiyesi ödenmesi uygulamasının ihbar mekanizmasından beklenen yararı sağlamadığı,

sonucuna varılmıştır.

Kamu idaresi cevabında, vergi kayıp ve kaçığına yönelik ihbar ve şikâyet mekanizmasının daha etkin ve verimli hale getirilmesi amacıyla sistemsal ve yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, bulguda yer verilen gerekçelerle, vergi kayıp ve kaçığının azaltılması, dolayısıyla vergi tahsilatında etkinliğin artırılması için, 1931'den beri yürürlükte olan bir Kanun çerçevesinde yönetilmekte olan ihbar mekanizmasının güncel hukuki, toplumsal ve ekonomik şartlar göz önünde bulundurularak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

## **BULGU 22: Avukatlara Yapılan Ödemelerde Aranılan Vekâletnamelerin Geçerliliği Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliği Olmaması**

Mükellef vekili olan avukatlara yapılan ödemelerde istenilen vekâletnamelerin geçerliliği hususunda vergi daireleri arasında uygulama birliği olmadığı ve bu durumdan

kaynaklanan ihtilaflar nedeniyle avukatlarca açılan davaların İdare aleyhine sonuçlandığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin "Ödemenin kimlere yapılacağı" başlıklı 8'inci maddesinde; vekillere yapılacak ödemelerde vekilin alacaklı adına tahsile yetkili olduğuna ilişkin noterce düzenlenmiş vekâletname aslı veya bunun noterce onaylanmış örneğinin aranacağı hüküm altına alınmıştır. Buna karşın 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun "Örnek çıkarabilme ve tebligat yapabilme hakkı" başlıklı 56'ncı maddesinde, usulüne uygun olarak düzenlenen ve avukata verilmiş olan vekâletnamenin ilgili dosyada saklanacağı, avukatın bu vekâletnamenin örneğini çıkarıp aslına uygunluğunu imzası ile onaylayabileceği, avukatın çıkardığı vekâletname örneklerinin bütün yargı mercileri, resmî daire ve kurumlar ile gerçek ve tüzel kişiler için resmi örnek hükmünde olacağı ifade edilerek, vekâletnamenin aslı veya noter onaylı örneği yerine avukat tarafından aslına uygunluğu imzalanan vekâletname örneklerinin kullanılabilmesi belirtilmiştir.

Yapılan incelemelerde, mükellef vekili avukatlara yapılan tapu harcı iadelerinde bazı vergi dairelerince Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği kapsamında vekâletnamenin aslı ya da noter onaylı örneği istenirken, bazı vergi dairelerince 1136 sayılı Avukatlık Kanunu esas alınarak avukatlar tarafından aslına uygunluğu yazı ile belirtilen ve imzalanan vekâletname örneklerinin geçerli kabul edildiği tespit edilmiştir. Bu durumun, tapu harcı iadelerine ilişkin mükelleflere yapılması gereken ödemelerde gecikmelere neden olduğu ve bu nedenle yargı yoluna başvuran mükelleflerin vergi dairelerinin iş yükünü arttırdığı görülmüştür.

Vergi dairelerince aranılan vekâletnamelerin geçerliliği hususunda farklılıkların bulunması mükellefe yapılacak ödemelerde gecikmelere neden olması, mükelleflerin yargı yoluna başvurması nedeniyle idare aleyhine sonuçlar doğurması ve vergi dairelerinin iş yükünü artırması gibi olumsuz nedenlere sebebiyet verdiği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2023 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu husus 2021 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2022 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, vekil avukatlara yapılan ödemelerde vergi dairelerince aranılan

vekâletnamelerin geçerliliği hususunda vergi daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanması önem arz etmektedir.

### **BULGU 23: 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 Kararnamelerde 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, 2022 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.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2023 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 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 2022 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 yıllarında 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 öngörülmeyen kıdem 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, Başkanlık merkez teşkilatında sürekli işçi kadrosunda görev yapan personel için kıdem tazminatı karşılığının her yıl düzenli olarak ayrıldığı, Başkanlık taşra teşkilatına yönelik olarak ise Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Defterdarlıklara (Gelir Müdürlüklerine) yazılan yazı ile sürekli işçi kadrosunda görev yapan personel için kıdem tazminatı karşılıklarının mevzuata uygun şekilde ayrılması yönünde talimat verildiği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu hususa 2019-2021 yılları arasındaki Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olup, aynı uygulamaya 2022 yılında da devam edildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, Kamu İdaresi tarafından vadesi bir yılı aşan yükümlülüklerin 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı yerine, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi neticesince GİB 2022 yılı Bilançosunda kısa vadeli yabancı kaynaklar fazla, uzun vadeli yabancı kaynaklar ise eksik gösterilmiştir.

#### **BULGU 24: 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 M¼d¼rl¼ę¼) 2023 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, verilen iş avans ve kredilerinin vergi dairesi m¼d¼rl¼kleri tarafından yukarıda yer verilen mevzuat h¼k¼mlerine uygun olarak takip edilmesi, avans ve kredilerin yasal s¼relerinde mahsup veya iade edilmesi, s¼resinde mahsup edilmeyen avans ve kredilerin 140 Kişilerden alacaklar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

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**

<b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>			
<b>Bulgu Adı</b>	<b>Yıl/Yıllar</b>	<b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b>	<b>Açıklama</b>
Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Arsa Sahiplerine Yapılan Konut Satışlarına İlişkin Emsal Bedel Hesaplamalarında Hatalı Uygulamaların Olması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
İndirimli Orana Tabi Konutlara İlişkin Sayılabilir ve Ölçülebilir Nitelikteki Yüklenimlerin Konut Sayıları ile Orantılı Olmaması	2021	Kısmen Yerine Getirildi	Bulgu konusu hususla alakalı olarak idare tarafından çalışmalar yapılmakta olup kısmen düzelmiştir. Bulgu 2022 Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer almaya

			devam edecektir.
Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmadan Kabul Edilmesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılıp Aşılmadığına Yönelik Beyanname Kontrol Mekanizmasının Olmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Türkiye Dışında Elde Edilen Kazançlar İçin Yurtdışında Ödenen Vergilerin Kurumlar Vergisi Genel Oranından Fazla Olacak Şekilde İndirim Konusu Yapılması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.

Şüpheli Ticari Alacak Tutarlarının Üzerinde Karşılık Ayrılması Suretiyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim

			Raporunda yer alacaktır.
Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.

Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Kamu Zararı Alacaklarının Sorumluluk Dağıtımında ve Muhasebeleştirilmesinde Hatalı Uygulama Yapılması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.
Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu 2022 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporunda yer alacaktır.