



T. C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

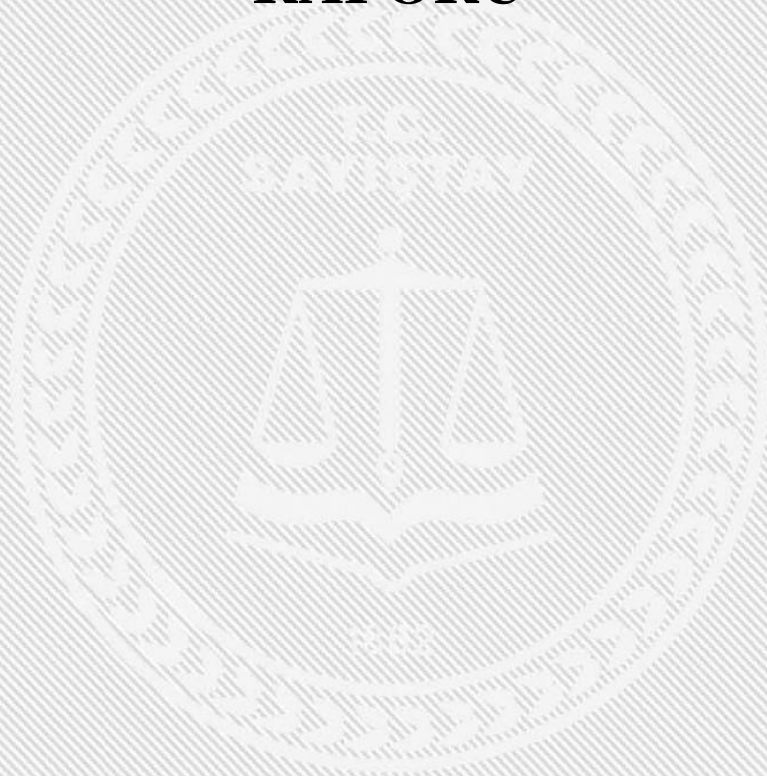
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu

Eylül 2019

İÇERİK

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI 2018 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI 2018 YILI SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM RAPORU	126

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
2018 YILI
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	7
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	7
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	8
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	11
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	11
8.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	29
9.	EKLER.....	115

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2018 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler	4
Tablo 2: 2018 Yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması.....	4
Tablo 3: 2018 Yılı Faaliyet Sonuçları	5
Tablo 4: Tahsil İmkânı Kalmayan Vergi Artıkları.....	12

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AVDB	Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
EFT	Elektronik Fon Transferi
E-Haciz	Elektronik Haciz
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İVDB	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVGUT	KDV Genel Uygulama Tebliği
MYMY	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
NDÖS	Nakde Dayalı Ödeme Sistemi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TAKBİS	Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
TİF	Taşınır İşlem Fişi
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Tahsil İmkânı Bulunmayan Bazı Vergi Alacaklarının Kaldırılan Vergi Artıkları Kapsamında Mali Tablolarda Yer Alması
2. Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığının Mali Tablolarında Yer Alması
3. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Gerçeği Yansıtması
4. Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması
5. Faaliyet Alacaklarının Tahsil Yılı Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi

B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması
2. Vergi Dairelerince Yapılan KDV İadesi Kontrolleri Sonucunda Vergi Kanunlarına Aykırılık Teşkil Eden Hususlara İlişkin Özel Usulsüzlük Cezalarının Kesilmemesi
3. Yapı Kullanma İzin Belgesi Düzenlenmeksizin Yapılan KDV İadelerinde Fiili Teslime Esas Teşkil Eden Karinelerin Aranmaması
4. YMM Tasdik Raporuna Dayalı KDV İadelerinde Rapordaki Eksiklik ve/veya Olumsuzlukların Mevzuata Uygun Şekilde Giderilmediği Hallerde İade Taleplerinin Vergi İncelemesine Sevk Edilmemesi
5. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi
6. Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması
7. Araç Haczi İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması
8. Diğer Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil Edilmek Üzere Vergi Dairesi Müdürlüklerine Gönderilen, Ancak Kesinleşmemiş Olması Nedeniyle Sonraki Süreçte Ortadan Kalkan İdari Para Cezalarına İlişkin Takip ve Dava Masrafları Özelinde Rücu Yoluna Gidilmemesi

9. Başkanlığın Taraf Olduğu Davalardan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmemesi ve Koşullu Yükümlülüklerin/Varlıkların Açıklanmaması
10. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması
11. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması
12. Tesis ve Sistem Niteliğinde Olan Duran Varlıkların Hatalı Olarak Demirbaşlar Hesabında İzlenmesi
13. Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi
14. Taşınır İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması
15. Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi
16. Peşin Ödenen Kira Bedellerinin Tahakkuk Esasına Göre Muhasebeleştirilmemesi
17. Sözleşmeye Dayanılarak Girişilen Taahhütlerin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi
18. Birden Fazla İdarenin Ortak İhtiyaçları İçin Yapılan İhalelerde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması
19. Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatlar Mevzuatta Öngörülen Sürede Hazineye Aktarılmasına Rağmen Yılsununda veya Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi
20. İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Çalışmalarının Tamamlanmaması
21. Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Gelir İdaresi Başkanlığının 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 Kararnelerde 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) Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak,
- 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,
- d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,
- e) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili mevzuat çalışmalarına katılmak,
- f) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- g) 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,

h) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,

i) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek,

j) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,

k) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak,

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

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

n) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak,

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

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

r) Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak,

s) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak,

t) Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuatla 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)
- Tahsilat ve İhtilaf İşler Daire Başkanlığı (I, II)
- Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II)
- 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

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.

2018 yıl sonu itibarıyla GİB taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 404 Müdürlük, 57 Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 464 Vergi Dairesi, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü bünyesinde) ile 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde) bulunmaktadır.

GİB'in, 2018 yılında 479'u (%1,2) merkezde, 38.029'u (%98,8) ise taşra teşkilatında olmak üzere toplam 38.508 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 31.12.2017 tarihli ve 30287 sayılı Resmi Gazetede (Mükerrer) yayımlanarak yürürlüğe giren 2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile toplam 3.221.518.000 TL ödenek tahsis edilmiştir. Anılan ödenek toplamı 2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile Genel Bütçeli İdarelere (I Sayılı Cetvel) verilen ödenek tutarının %0,43'üne tekabül etmektedir.

GİB tarafından sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre 2018 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1: 2018 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler

Yıl İçinde Alınan Ödeme Emirleri	3.420.583.133,00
Yapılan Tenkisler	41.643.510,66
Kalan	3.378.939.622,34
Yılı İçindeki ödemeler	3.378.939.622,34
Mahsup dönemi İçindeki ödemeler	0
Toplam	3.378.939.622,34
Ödenek Üstü Harcamalar	0

Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosuna göre ise 2018 yılı bütçe gelirleri, ret ve iade tutarları, net bütçe gelirleri ile gelir türü itibarıyla net bütçe gelirlerinin toplam net bütçe gelirine oranı aşağıdaki tabloda yer verildiği şekildedir.

Tablo 2: 2018 Yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması

Bütçe Geliri Türü	Gelir (TL)	Ret ve İadeler (TL)	Net Bütçe Geliri(TL)	Oran (%)
01 Vergi Gelirleri	571.421.500.841,26	110.094.465.106,44	461.327.035.734,82	95,32
03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	2.752.239.597,32	16.492.337,71	2.735.747.259,61	0,56
04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	53.023,44	145,50	52.877,94	0
05 Diğer Gelirler	21.118.388.686,31	1.228.508.198,38	19.889.880.487,93	4,11
06 Sermaye Gelirleri	742.542,50	0	742.542,50	0,01
Toplam	595.292.924.672,83	111.339.465.788,03	483.953.458.884,80	100

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre ise GİB'in gelir ve giderleri ile faaliyet sonucu aşağıdaki tablodadır.

Tablo 3: 2018 Yılı Faaliyet Sonuçları

Faaliyet Gelirleri (A)	İndirim İade İskonto Toplamı (B)	Net Gelir (A-B)	Faaliyet Giderleri (C)	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu (A-B-C)
748.307.799.393,18	139.582.002.861,33	608.725.796.531,85	38.882.824.124,28	569.842.972.407,57

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 Yönetmeliğe 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. Başkanlık'ın 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 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 ila 316'ncı 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 yürütölüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli,
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

Denetim görüşü, Başkanlığın tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan 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 yansıtmışından 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 gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle 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 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 prosedürünün belirlenmesine 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;

- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca iç kontrol sistemini kurmak üzere bir Eylem Planı hazırlanarak 29.12.2008 tarihli Üst Yönetici onayıyla yürürlüğe konulduğu,

- Daha sonra Maliye Bakanlığınca 04.02.2009 tarihinde yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi’nde açıklanan hususlar doğrultusunda 26.12.2011 tarihli Üst Yönetici onayıyla bu Eylem Planı’nın revize edildiği,

- Revize edilen Eylem Planı’nın 2012–2014 yılları arasında uygulandığı ve bu süre içerisinde Eylem Planı kapsamında standartların sağlanması için gerekli 79 genel şarttan 27’si için eylem gerçekleştirildiği,

- Bu eylemler kapsamında;

- ✓ 2012 yılında, Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi’nin yayımlandığı, Eğitim Yönergesi’nin hazırlanarak eğitim programlarına “iç kontrol” konusunun dahil edildiği, İç Kontrol Broşürü hazırlanarak merkez ve taşra birimlerine dağıtıldığı, Etik Kuralları Bildirgesi’nin GİB internet sitesinde yayınlandığı, GİB Faaliyet Raporu Hazırlama Genelgesi’nin çıkarıldığı, Yıllık Eğitim Planı’nın hazırlanmaya başlandığı, Yönetici ve Mesleki Eğitim Planları’nın hazırlandığı, Performans Programı Hazırlama ve Bütçe Hazırlama Yönergeleri’nin yürürlüğe konulduğu ve Bilgi Güvenliği Politikası Dokümanı’nın güncellendiği,

- ✓ 2013 yılında, bilgi güvenliği yönetim sisteminin ve politikasının, bilgi güvenliği standartlarıyla uyumlu hale getirilmesine ilişkin eğitim gerçekleştirildiği, öneri geliştirme ve mükellef geri bildirim sistemlerinin kurulduğu, fonksiyonel organizasyon şemasının hazırlandığı, fonksiyonel görev dağılım çizelgelerinin GİB internet sitesinde yayınlandığı ve birimlerin görev tanımlarının hazırlanarak personele duyurulduğu,

- ✓ 2014 yılında ise İmza Yetkileri Yönergesi’nin hazırlandığı ve bir iç kontrol değerlendirme raporunun düzenlendiği,

• 2012–2014 yılları arasında uygulanan Eylem Planı’ndan sonra “GİB Merkez Birimlerinde İş Süreçlerinin Çıkarılması ve Süreç Kartlarının Oluşturulması Eylem Planı”nın hazırlanarak 09.09.2015 tarihli Üst Yönetici onayı ile çalışmaların başlatıldığı,

• Bu Eylem Planı çerçevesinde; 31.03.2016 tarihi itibarıyla tüm merkez birimlerinin (326 adet) iş akış şemaları ve süreç kartlarının çıkarıldığı,

• 31.12.2016 tarihi itibarıyla GİB Merkez Birimleri İşlem Yönergesi’nin (e-Yönerge) hazırlanarak GİBİNTRANET sayfasında çalışanların kullanımına açıldığı,

• Aralık 2016’da Süreç Eylem Planı’na ilişkin bir değerlendirme raporu düzenlendiği,

• Merkezi Yönetim Hassas Görev Envanteri hazırlanarak 29.12.2017 tarihli Başkanlık makamı oluru ile hassas görevlerin belirlendiği,

görülmüştür.

Bununla birlikte, GİB tarafından Kamu İç Kontrol Standartlarının tümünü karşılayan bir iç kontrol sistemi oluşturulmasına yönelik çalışmalar henüz tamamlanmamıştır.

Denetim sırasında,

• 2012–2014 yılları arasında uygulanan Eylem Planı ile Kamu İç Kontrol Standartlarının tamamı için makul güvence sağlanmadığı halde, iç kontrolün her bir bileşenine yönelik eylemler içeren yeni bir iç kontrol eylem planı hazırlanmadığı,

• 2015 hazırlanan Süreç Eylem Planı kapsamına taşra birimlerinin dahil edilmemesi nedeniyle, bu planın kurumsal anlamda kapsayıcı bir nitelik taşımadığı,

• Taşra birimlerine ait hassas görev envanterinin hazırlanmadığı,

• Kurumsal bir risk değerlendirme çalışması yapılmadığından, mevcut riskleri karşılamak için gerekli ve yeterli kontrol strateji ve yöntemlerinin geliştirilmesine yönelik sistematik çalışmalar yürütülemediği,

• İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve buna paralel olarak çıkarılan 2006/10809 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Başkanlığa 25 adet iç denetçi kadrosu ihdas edildiği halde 31.12.2018 tarihi itibarıyla iç denetçi ataması yapılmadığı,

tespit edilmiş olup, belirtilen eksikliklerle ilgili ayrıntılı değerlendirmelere ilgili bulgu maddesinde yer verilmiştir.

Sonuç olarak, idare 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 Başkanlığının 2018 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Tahsil İmkânı Bulunmayan Bazı Vergi Alacaklarının Kaldırılan Vergi Artıkları Kapsamında Mali Tablolarda Yer Alması

Önceki yıllarda kaldırılan vergilere ilişkin olan ancak 2018 mali yılında tahsil imkânı kalmayan bazı vergi alacaklarının, 120.1.9-Kaldırılan Vergi Artıkları Hesabı ile izlenilmeye devam edildiği görülmüştür.

Bilindiği üzere vergi hukukunda vergi alacağını ortadan kaldıran haller; ödeme, zamanaşımı, terkin, vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, takas ve af şeklinde ele alınmış olup söz konusu hallerin varlığı halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) başta olmak üzere meri vergi mevzuatımız uyarınca vergi borcu sona ermektedir.

Yapılan incelemede; bağlı vergi dairesi müdürlüklerine ait olup, bazı mal müdürlükleri kayıtlarında 120.1.9.1.1 Kaldırılan Vergi Artıkları Hesap kodunda izlenilmeye devam edilen ve ayrıntısı aşağıda yer alan tabloda gösterilen toplam 919.582,30 TL tutarında kaldırılan

vergi artığı bulunduğu tespit edilmiş olup anılan mal müdürlüklerince söz konusu devir tutarlarına ilişkin ayrıntılı muhasebe dökümleri sunulmamış, yapılan şifahi görüşmelerde 120.9.1 Hesap kodunda yer alan tutarların 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi ile 1.8.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılan özel işlem vergisi başta olmak üzere diğer vergilerden oluştuğu, söz konusu tutarların devirleri sırasında zamanaşımı, af, terkin gibi vergi borcunu sona erdiren haller kapsamında ayrıca bir sorgulama yapılmaksızın muhasebe kayıtlarına alındığı, 2018 yılı muhasebe kayıtlarında izlenilmeye devam edilen söz konusu alacakların yıl bazında tahsil imkânının bulunmadığı ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) 49'uncu maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin konuya ilişkin 1'inci maddesinde, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin işlemlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesinin amaçlandığı belirtilmekte olduğundan, tahsil imkânı kalmamış vergi alacaklarının kayıtlarda tutulmaya devam edilmesi söz konusu amaca aykırılık teşkil etmektedir.

Bulgu konusu husus 2017 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, bağlı vergi dairelerine ait olup ilgili mal müdürlüğü kayıtlarında yer alan ve çeşitli kanuni nedenlerce tahsil imkânı kalmayan kaldırılan vergi artıklarının gerçeğe aykırı olarak 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabında 2017 yılında Başkanlığa bildirilmesine rağmen 2018 yılında da izlenilmeye devam edilmesi nedeniyle 2018 yılı Bilançosunda 919.582,30 TL'lik hataya neden olunmuştur.

Tablo 4: Tahsil İmkânı Kalmayan Vergi Artıkları

Muhasebe Birim Kodu	Muhasebe Birim Adı	Kaldırılan Vergi Artıkları (TL)
06106	Çamlıdere Mal Müdürlüğü	41.919,58
08105	Şavşat Mal Müdürlüğü	178.994,94
17107	Ezine Mal Müdürlüğü	356.492,28
25101	Aşkale Mal Müdürlüğü	23.397,54
33108	Bozyazı Mal Müdürlüğü	27.210,32
35106	Foça Mal Müdürlüğü	65.261,26
36111	Sarıkamış Mal Müdürlüğü	169.146,75
41103	Kandıra Mal Müdürlüğü	31.461,25
56102	Baykan Mal Müdürlüğü	14.773,83
52105	Korgan Mal Müdürlüğü	10.924,55
Toplam		919.582,30

Kamu idaresi cevabında; özetle, vergi mevzuatında yapılan düzenlemeler sonucu

yürürlükten kaldırılan vergilerin, özel bir düzenleme öngörülmediği sürece takip ve tahsiline devam edilmesi gerektiği,

Bulgu konusu hususa ilişkin olarak Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılan 30.05.2019 tarihli ve 80212 sayılı yazı ile bulguda yer alan hususların malmüdürlükleri bünyesinde tespit edildiğine dikkat çekilerek, gelir servislerinin VEDOP sistemini, gider servislerinin ise Say2000i sistemini kullanması nedeniyle malmüdürlükleri tarafından yapılan muhasebe kayıtlarından kaynaklanan hatalarının önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınmasının istenildiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta bulguya esas konunun Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılarak malmüdürlükleri nezdinde tespit olunan hatanın önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınmasının istenildiği ifade edilmişse de, söz konusu kayıtların düzeltilmesine yönelik kayıtlar ancak 2019 yılı mali tablolarına yansıtacağından, bağlı vergi dairelerine ait olup ilgili mal müdürlüğü kayıtlarında yer alan ve çeşitli kanuni nedenlerce tahsil imkânı kalmayan kaldırılan vergi artıklarının 2017 yılında Başkanlığa bildirilmesine rağmen 2018 yılında da 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabında izlenmeye devam edilmesi nedeniyle 2018 yılı Bilançosunda 919.582,30 TL'lik hataya sebebiyet verildiğine ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 2: Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığının Mali Tablolarında Yer Alması

Suriye uyruklulara ait taşınır ve taşınmaz mal gelirlerinin Başkanlık mali tablolarında yer aldığı görülmüştür.

06.11.1967 tarih ve 12743 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Suriye Uyruklu Özel ve Tüzel Kişilerin Hazinece El Konulan Mallarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in, "İdareden mütehasıl meblağın kayıtlara intikali" başlıklı 35'inci maddesinde;

"Suriyelilere ait elkonulan taşınır ve taşınmaz mallarla her çeşit hak ve menfaatların idaresinden mütehasıl meblağ ve Maliye Bakanlığınca malsandıklarına devrine lüzum gösterilen paralar, malsandıklarında 'Suriye uyruklu özel ve tüzel kişilere ait mallar' adıyla emanetler defterine açılan partiye kaydolunur."

"Milli emlak servislerince tutulacak kayıtlar" başlıklı 38'inci maddesinde ise;

“Emanet hesabına alınan ve bu hesaptan ödenen paraların kimlere ait olduğu ve kimlere ödendiğini göstermek üzere Milli Emlak servislerince ayrı bir defter tutulur.

Bu defterde mallarına el konulan her şahıs için yeteri kadar karşılıklı sahife ayrılır.

Emanet hesabına alınan paralar kime ait ise, miktarı, o şahıs için ayrılan karşılıklı sahifenin sağına yevmiye tarih ve numarasıyla neden mütevellit olduğu ve kimden tahsil edildiği tasrih edilmek suretiyle kaydedilir.

Emanet hesabından yapılan ödemeler de aynı şekilde ve karşılıklı sahifenin soluna yazılır.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünce Milli Emlak Genel Müdürlüğüne yazılan B.07.0.MGM.0.20/100-06 sayılı yazıda ise;

“Suriye uyruklulara ait paralar ve Suriye uyrukluların gayrimenkullerinden elde edilen gelirler ile bunların nemalarının ilgili muhasebe birimlerinde toplam olarak izlenebilmesini teminen detaylı hesap planında 102-Bankalar Hesabına NDÖS uygulaması dışında kullanılmak üzere “10.01-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadesiz hesap) ve “10.02-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadeli hesap)” yardımcı hesap kodları eklenmiş olup, söz konusu kaynakların bankalarda açtırılan hesaplar vasıtasıyla detaylı hesap planında yeni açılan yardımcı hesaplar kullanılarak izlenmesi için yapılacak işlemler aşağıda belirtilmiştir.

- 1- İlgili muhasebe birimlerinde mahalli milli emlak birimleri adına biri vadesiz diğeri vadeli olmak üzere iki banka hesabı açtırılacaktır,*
- 2- Suriye uyruklulara ait taşınmazların işletilmesinden elde edilen ve vadesiz hesaba yatırılacak gelirler 102-Banka Hesabının 10.01-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadesiz hesap) yardımcı hesabına borç, 333-Emanetler Hesabının “02.99.02 Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri” yardımcı hesap koduna alacak kaydedilecektir. Vadesiz hesaba aktarılan ve anapara niteliği taşıyan tutarlar bankaya verilecek talimatla vadeli hesaba aktarılarak nemalandırılacak, vade sonunda elde edilen getiri bir taraftan 102-Banka Hesabının “10.02-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadeli hesap)” yardımcı hesabına borç, diğeri taraftan 333-Emanetler Hesabının “02.99.02 Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri” yardımcı hesabına alacak kaydedilecektir,*

- 3- Söz konusu gelirler ve nemalan ilgili muhasebe birimlerince say2000i sisteminde toplam olarak, mahalli milli emlak birimleri tarafından ise mevcut/oluşturulacak sistem dahilinde kişi bazında ayrı ayrı izlenecektir,
- 4- Ayrıca, Suriye uyruklulara ait paralar ile bunlara ait gayrimenkullerin işletilmesinden elde edilerek muhasebe sistemi içinde 333-Emanetler Hesabının "02.99.02 Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri" yardımcı hesabında izlenen ve daha önce NDÖS uygulaması çerçevesinde muhasebe birimlerinin vadesiz banka hesaplarından otomatik olarak Hazineye aktarılmış olan yazımız ekindeki İller bazında yapılan listede yer alan nakit tutarlarının ilgili İllerdeki mahalli milli emlak birimlerince NDÖS uygulaması dışında Hazine Müsteşarlığından talep edilerek açtırılan vadesiz hesaba aktarılmasının sağlanabilmesi halinde de yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir."

denilmek suretiyle Suriye uyruklulara ait taşınır ve taşınmaz mal gelirlerine ilişkin olarak milli emlak birimlerince yapılması gereken muhasebe kayıtları belirlenmiştir.

Ancak yapılan incelemede, 333.02.20 Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri Hesabında toplam 900.742,04 TL tutarında muhasebe kaydının yer aldığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen Yönetmelik hükümleri ile Muhasebat Genel Müdürlüğü yazısının birlikte değerlendirilmesi sonucunda Suriye uyruklularının taşınır ve taşınmaz mal gelirlerine ilişkin takip işlemlerinden ve muhasebeleştirilmesinden sorumlu olan idarenin Milli Emlak Genel Müdürlüğü olduğu açıktır.

Bulgu konusu husus 2017 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla Suriye uyruklulara ait taşınır ve taşınmaz mal gelirlerinin GİB kurum kodu altında 333.02.20 no.lu hesaba kaydedilmesi sonucunda GİB'in 2018 yılı Bilançosunda söz konusu hesaplar itibarıyla toplam 900.742,04 TL'lik hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılan 30.05.2019 tarihli ve 80212 sayılı yazı ile bulguya esas tespitler malmüdürlüklerine ilişkin olduğundan hataların önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınmasının anılan Genel Müdürlükten istenildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta bulguya esas konunun Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılarak malmüdürlükleri nezdinde tespit olunan hatanın önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınmasının istenildiği ifade edilmişse de, söz konusu kayıtların düzeltilmesine yönelik muhasebe kayıtları ancak 2019 yılı mali tablolarına yansıtılacağından, Suriye uyruklulara ait taşınır ve taşınmaz mal gelirlerinin GİB kurum kodu altında 333.02.20 no.lu hesaba kaydedilmesi sonucunda 2018 yılı Bilançosunda toplam 900.742,04 TL'lik hataya sebebiyet verildiğine ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 3: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Gerçeği Yansıtması

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca (İVDB) geçmiş yıllarda 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında aktifleştirilmiş olan yapım işlerinin geçici kabulleri yapıldığı halde, bu hesapta kayıtlı tutarların 252-Binalar Hesabına zamanında aktarılmadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin yapılmakta olan yatırımlar hesabının niteliğine ilişkin 187'nci maddesinde, 258 no.lu Hesabın kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Ancak yapılan incelemelerde, İVDB tarafından geçmiş yıllarda geçici kabulleri yapılan bina inşaat işlerinin 252-Binalar Hesabı yerine halen 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmekte olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle 2018 Yılı Bilançosunda 258 no.lu Hesapta kayıtlı değerler olması gerekenden yüksek, 252 no.lu Hesap ise olması gerekenden düşük gösterilmiştir. Ayrıca, 252 no.lu Hesaba kayıtlı binalar için geçici kabulün yapıldığı tarihten itibaren ilgili mevzuatı uyarınca her yıl amortisman ayrılması gerekeceğinden, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına da ayrılması gereken amortisman tutarı kadar eksik kayıt yapılmıştır.

Diğer taraftan, denetim sırasında kamu idaresince yapılan bilgilendirme doğrultusunda İVDB tarafından yapımı tamamlanan söz konusu binaların bir kısmının sonraki süreçte başka kamu idarelerine tahsis edildiği anlaşılmıştır. Dolayısıyla hâlihazırda GİB mali tablolarında 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında kayıtlı bulunan, ancak başka bir kamu idaresine tahsis edilmiş bulunan binaların 252-Binalar Hesabına alınması söz konusu olamayacağından,

630-Giderler Hesabı (630.25.1.9. Bedelsiz olarak devredilen diğer duran varlıklar) kullanılmak suretiyle ilgili kuruma devir işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir.

Bu itibarla, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına 3.269.546,22 TL tutarında fazla, 252-Binalar Hesabı, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı ile 630-Giderler Hesabına ise eksik kayıt yapılarak 2018 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda konu edilen kayıtların 2006-2013 yıllarına ait olduğu, Muhasebat Genel Müdürlüğünün 25.07.2014 tarihli ve 8189 sayılı yazısına istinaden envanter kayıtlarının 2014 yılında rayiç bedel üzerinden güncel kayıtlara alınması nedeniyle anılan tutarın kayıtlardan çıkarılması gerektiği halde bu işlemlerin yapılmadığının anlaşıldığı ve gerekli düzeltmeler için 18.03.2019 tarihli ve E.226412 sayılı yazı ile İstanbul Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğüne talepte bulunulduğu ve ilgili personelin konuya dikkatinin çekildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, ilgili Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne yazı gönderilmek suretiyle gerekli düzeltmelerin yapılması için talepte bulunulduğu belirtilmişse de, yapılacak olan düzeltici işlemler 2018 yılına ilişkin mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, geçmiş yıllarda 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında aktifleştirilmiş ve geçici kabulleri yapılmış olan yapım işlerine ilişkin kayıtlı tutarların ilgili varlık hesabına zamanında aktarılmaması ve başka bir kamu idaresine tahsis edilmiş olan bazı taşınmazların halen GİB'e ait 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında bulunması nedeniyle 2018 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda 3.269.546,22 TL'lik hataya sebebiyet verildiğine ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 4: Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması

Diğer idarelere ait gelir ve alacakların, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurum kodu ile hatalı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda söz konusu tutarların GİB mali tablolarına yansdığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY);

50'nci maddesinde, kamu idarelerince gelir olarak tahakkuk ettirilen ve faaliyet dönemi içinde tahsili öngörülen her türlü vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan

bağış ve yardımlar, diğer gelirler ile sermaye gelirlerinden kaynaklanan alacakların izlenmesi için 12 Faaliyet Alacakları hesaplarının kullanılacağı; 51'inci maddesinde, mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler ile duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenlerin izlenmesi için 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabının kullanılacağı; 54'üncü maddesinde, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden ortaya çıkan alacaklardan takibe alınanların izlenmesi için 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının kullanılacağı; 57'nci maddesinde, gelirlerden alacaklar veya gelirlerden takipli alacaklar ya da diğer faaliyet alacakları hesaplarında kayıtlı tutarlardan mevzuatı gereğince, içinde bulunulan faaliyet dönemi sonunu geçmeyen bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarlar ile duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden tecilli ve tehirlil alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan, dönem sonunda tecil ve tehir süresi bir yılın altına inen tutarların izlenmesi için 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabının kullanılacağı,

393'üncü maddesinde, bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın tahakkuk eden her türlü gelir için 600 Gelirler Hesabının kullanılacağı; 412'nci maddesinde ise, bütçe kanunu veya özel kanunlar gereğince bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilatların izlenmesi için 800 Bütçe Gelirleri Hesabının kullanılacağı,

hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan Yönetmelik'in 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "*Bu Yönetmeliğin, bütçe sınıflandırmasının kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları kullanılarak hesaplara kayıt yapılmasına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planında yer verilen tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılması zorunludur*" hükmü ile 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; "*Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılacaktır.*" hükmüne yer verilmek suretiyle kurumsal kod kullanılmasının zorunluluğu tekrar vurgulanmıştır.

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince gerçekleştirilecek her türlü işleme ilişkin muhasebe kayıtlarının kurumsal kod kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere GİB, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen devletin gelir politikasını uygulamak ve gelirleri toplamakla görevli bir kamu idaresi olup Başkanlığa ait olan veya olmayan birçok kamu gelirini tahsil etmektedir. Bunların muhasebeleştirilmesinde ise yukarıdaki hükümlere uygun olarak kurumsal kodların kullanılması zorunluluk arz etmektedir.

Bu amaçla, bütçe gelirleri hesap kodunda bulunan gelirlere 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 yayınlanan 15.02.2016 ve 03.01.2017 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.

GİB muhasebe kayıtları ve mali tabloları üzerinde yapılan incelemede sonucunda 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. Hâlbuki gelir ve alacakların ilgili kamu idaresine ait kurumsal kod ile muhasebeleştirilmesi ve ilgili kurum mali tablosunda yer alması gerekmektedir.

Bulgu konusu husus 2015, 2016 ve 2017 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği

anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, 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.

Kamu idaresi cevabında; özetle, Başkanlık bünyesinde yer alan vergi dairelerinin muhasebe işlemleri de dahil olmak üzere tüm iş ve işlemlerinde EVDO sisteminin kullanıldığı, EVDO sisteminde yapılan tarhiyat, tahakkuk, takip, düzeltme, tahsilat vb. işlemlerin sistem üzerinde tanımlanmış vergi türü kodları üzerinden gerçekleştirildiği, günlük olarak vergi türü üzerinden yapılan işlemlerin gün sonlarında düzenlenen bordro ve icmaller üzerinden toplu olarak muhasebeleştirildiği, sistemin temelini vergi türü üzerinden tahakkuk, tahsilat, düzeltme, takip işlemlerinin yapılması üzerine kurulduğu,

Gün içerisinde beyan üzerine alınan tahakkuk miktarlarının, elektronik ortamda verilen e-beyannameden yapılan tahakkuk tutarları ile süreksiz vergiler için alınan bildirimlerden oluştuğu, o güne ait tahakkuk icmalinin (vergi türü ve muhasebe yardımcı hesap kodu bazında ayrı ayrı) bu şekilde oluştuğu, oluşan günlük tahakkuk icmalinin ise muhasebe programı ile vergi türü ve miktarlarına göre otomatik muhasebe işlemlerine yansıtılarak muhasebeleştirildiği,

Vadesinde ödenmeyen tahakkuk fişleri için vergi dairelerince sistem üzerinden vadesini takip eden ay içinde topluca ödeme emir düzenlendiği, düzenlenen ödeme emirlerine ilişkin bilgilerin o güne ait Takibe Alınan Alacaklar İcmali listesinde vergi türü ve muhasebe yardımcı hesap kodu bazında ayrı ayrı listelendiği, vergi türü ve miktarlarına göre oluşan Takibe Alınan Alacaklar İcmali'nin ise muhasebe programı ile de otomatik muhasebeleştirildiği,

Vergi dairelerince çeşitli nedenlerle yapılan sadece tahakkuktan terkin işlemlerine ait düzeltme fişi bilgilerinin günlük düzeltme bordrosuna alındığı, anılan bordro ekinde Düzeltme Defteri İcmali listesinin yer aldığı, Düzeltme Defteri İcmali listesine göre muhasebe işlemlerinin kullanıcı tarafından yapıldığı,

Vergi dairelerince çeşitli nedenlerle yapılan tahakkuktan terkin ve tahsilattan reddiyat işlemlerine ait düzeltme fişi bilgilerinin günlük düzeltme bordrosu ve icmalinde yer aldığı, üzerinde sadece tahsilattan reddiyat veya hem reddiyat hem de terkin işlemi yer alan düzeltme

fişlerinin fiş bazında muhasebeleştirildiği, düzeltme fiş numaralarının sisteme girilmesi sonucunda muhasebe işlemlerinin kullanıcı tarafından yapıldığı,

Tahsilat işlemlerinin ise daha önce internet vergi dairesinden verilmiş beyanlar üzerine vergi daireleri veznelerinden, vergi tahsil anlaşması bulunan 28 bankaya ait şubelerden, bankaların internet şubeleri üzerinden, bankaların ATM'lerinden, PTT şubeleri aracılığı ile gib.gov.tr internet sitesi üzerinde bulunan sanal POS uygulamasından, vergi daireleri vezneleri aracılığı ile başka muhasebe birimi adına, nakit, çek, banka kartı ve kredi kartı ile yine mükelleflerin iadelerden doğan alacakları nedeniyle emanet kayıtlarında bulunan tutarlardan mahsuben vergi türü bazında yapıldığı, bankalar ve sanal POS üzerinden yapılan tahsilatların gece 23.59'a kadar yapılabilmesi nedeniyle muhasebeye esas alınacak tahsilat bordrolarının da en erken ertesi gün düzenlenebildiği, aynı şekilde tahakkuk işlemlerine esas bordrolarında ertesi gün alınabildiği,

EVDO otomasyon sisteminde bordro ve icmallerin tamamının sistemde tanımlı bulunan vergi türü kodu bazında düzenlenebildiği, sistemde tanımlı bulunan her bir vergi türü kodunun bir muhasebe yardımcı hesabı ile eşleştirilerek işlem yapılabildiği, her vergi kodunun mutlaka bir muhasebe yardımcı hesabı ile eşleşebilmesine rağmen bir muhasebe yardımcı hesabı ile birden fazla vergi türü kodunun da eşleşebildiği, bu doğrultuda vergi türü ile eşleştirilmiş muhasebe yardımcı hesapları bazında toplu olarak muhasebe işlemlerinin yapıldığı, bir başka deyişle vergi dairelerinde önce işlemlerin vergi türü bazında gerçekleştirildiği, gerçekleştirilen işlemlerin bazılarının vergi türü bazında toplulaştırıldığı, bunun sonucunda vergi türü ile eşleştirilen ekonomik kod bazında muhasebe işlemlerinin yapılmakta olduğu, sistemin temelini önce tahakkuk, tahsilat vb. işlemlerin yapılması sonra muhasebe işlemlerinin yapılması esasına dayandığı, süreksiz vergiler olarak adlandırılan diğer kurumlar adına yapılan tahsilatlar da dahil olmak üzere yapılan tahsilatların büyük çoğunluğunun bankalar tarafından gerçekleştirildiği, şöyle ki 2018 yılı için bankalarca 80.039.568 adet, GİB sanal POS üzerinden ise 15.698.033 adet olmak üzere toplam 95.737.601 adet tahsilatın gerçekleştirildiği, bankaların yapmış oldukları tahsilatlara ilişkin tahakkuk bilgilerini GİB üzerinden sorgulayarak veya mükellef beyanı üzerinden gerçekleştirdikleri, süreksiz vergilere ilişkin olarak bankalar tarafından yapılan tahsilatlarda da vergi türü kodunun kullanılmakta olduğu, geliştirilen e-tahsilat uygulaması ile yapılan ödemelerin mükellef hesaplarına direkt olarak işlenebildiği, bankalar tarafından bilhassa beyan üzerine yapılan süreksiz vergi tahsilatlarında kurumsal kod alınması imkânının bulunmadığı,

Gelir ve alacakların kurumsal kodla muhasebeleştirilebilmesi için kurumlardan takip ve tahsil için gönderilen idari yaptırım karar tutanaklarının standart olması ve üzerinde kurumsal kod bilgisinin yer almasının gerekmekte olduğu, bu tutanakların standart hale getirilmesi ve üzerinde kurumsal kodu yer alması zorunluluğuna uyulması yönündeki düzenlemenin yanısıra idari yaptırım karar tutanaklarının da belli bir sistem üzerinden GİB tarafından elektronik ortamda alınmasının gerekli olduğu, idari yaptırım karar tutanaklarında yer alan tahakkuk bilgilerinin kurumlarca elektronik ortamda kurulacak bir tahsilat platformuna girilmesi, ayrıca banka, vergi dairesi, GİB sanal pos ve diğer türlerde yapılacak tahsilatların da ilgili kurumlarca bu platform üzerinden sorgulanmasının yapılmasına yönelik çalışmalara başlanacağı, anılan sistemin tamamlanmasıyla beraber hem kurumlara hem Muhasebat Genel Müdürlüğüne doğru ve kurumsal kodlar üzerinden bilgi verilebileceği,

Yukarıda belirtilen tüm hususlar birlikte değerlendirildiğinde EVDO otomasyon sistemi 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 çalışmaların 2020 yılında tamamlanmasının planlandığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta bir yandan Başkanlık iş ve işlemlerinde kullanılan EVDO sisteminin vergi türü kodu üzerine temellendirildiği ve bu nedenle kurumsal koda dayalı bir muhasebe kaydı oluşturulamadığı belirtilirken, diğer yandan sorunun çözümüne yönelik çalışmaların 2020 yılında tamamlanmasının planlandığı ifade edilmiştir.

Bilindiği üzere 5018 sayılı Kanun'a tabi kamu idarelerinin kurumsal bazda hesap verebilmesi için kamu idaresi bazında mali tabloların hazırlanması ve sunulması gerekmektedir. Bunun için de mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde analitik bütçe sınıflandırması kapsamında yer alan kurumsal kodların kullanılması zorunluluk arz etmektedir. Bu amaçla yalnızca GİB işlemlerini ihtiva eden mali tabloların düzenlenmesinin temini için İdare tarafından muhasebe temelli olmadığı ifade edilen EVDO sisteminin, bir vergi otomasyon sistemi olarak yetkin olduğu kadar İdarenin ve diğer kurum ve kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ölçüde bir muhasebe bilgi sistemine de dönüştürülmesi, faaliyet ve işlemlerin doğru ve zamanında kayıtlanması amacıyla yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

Bu itibarla 2016 ve 2017 yılı tespitlerinde de yer verilen bulgu konusu hususa ilişkin

olarak kısa vadede herhangi bir işlem ve düzenleme yapılmasının mümkün olmadığı yönündeki İdare cevabı mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, başka kamu idarelerine ait olan gelir ve alacakların GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi nedeniyle Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olduğuna ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 5: Faaliyet Alacaklarının Tahsil Yılı 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, GİB faaliyet alacaklarının tamamının tahsil yılı dikkate alınmaksızın 120, 121 ve 122 no.lu hesaplarda izlendiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, 220-Gelirlerden Alacaklar ile 222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarına eksik, 120-Gelirlerden Alacaklar, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar ve 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarına fazla kayıt yapılması suretiyle Başkanlık 2018 yılı Bilançosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, MYMY'nin 138'inci maddesinde 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabı için "Gelirlerden Alacaklar Hesabı, Mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların izlenmesi için kullanılır." düzenlemesine yer verildiği, yine anılan Yönetmelik'in 139'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında ise "Gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen tutarlar bu hesaba alacak 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç kaydedilir." denildiği, ancak Gelirlerden Alacaklar Hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen tutarların bu hesaba alacak 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç kaydedilebilmesi için 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabında yıl takibinin yapılmasına imkan verecek yardımcı hesapların tanımlı olmasının gerektiği, böyle bir tanım bulunmadığından önceki süreçte tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların vadelerine göre takibinin yapılamadığı,

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesinde yer alan "Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki ve yahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. ..." hükmü gereğince mükelleflerin ilgili tahsil dairelerine olan borçlarına ödeme kolaylığı getirilen tecil ve taksitlendirmeler yapıldığı,

Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 6552, 6736, 6770 sayılı vb. Kanunlara göre düzenlenen yapılandırma dosyalarının ihlal edilmesi halinde, yapılandırma dosyasına yapılan ödemeler geçerliliğini koruduğundan ödenmeyen kısma ilişkin yapılandırma işlemleri iptal edilerek borçların takip ve tahsiline devam edildiği,

6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi ile bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler kapsamında yapılan yapılandırma ve taksitlendirmelerin; işlem sayısının çokluğu, yapılandırma/taksitlendirme dosyası içindeki vergi türü çeşitliliğinin çok fazla olması, ihlal olması durumunda yapılandırma/taksitlendirmelerin yeniden oluşturulması veya ödenen tutar ile geçerli olması veya ödemeye

bağlı olarak bazı alacakların tahsilinden vazgeçilmesi, taksitlendirmelerin bu gün itibarıyla mevcut yasal düzenlemeler gereğince en az bir ay en fazla 144 ay süreli olabilmesi gibi çeşitli iş adımlarının olması nedenleriyle “Tecil Fişi” düzenlenmek suretiyle mükellef bazında “Tecil Defterinde” izlenmesine imkan bulunmadığı, EVDB otomasyon sisteminde vergi dairelerince “Tecil Fişi” düzenlemek suretiyle yapılan tecillere ilişkin (KDV, ÖTV Tecil), reddiyat içeren düzeltme fişleri, emaneten yapılan tahsilatlar gibi fiş ve mükellef bazında muhasebeleştirilen işlemler haricindeki muhasebe kayıtlarının, işleme esas icmal toplamları üzerinden yapıldığı,

Bu kapsamda, 6183 sayılı Kanun’un 48’inci maddesi ve zaman zaman çıkarılan yapılandırma kanunlarına göre yeni bir ödeme planına bağlanan alacakların MYMY’nin 57 ve 140’ıncı maddeleri dışında değerlendirilmesi için gerekli mevzuat değişikliğinin yapılması hususunun 18.02.2016 tarihli ve 17445 sayılı yazı ile Muhasebat Genel Müdürlüğünden talep edildiği,

Konuya ilişkin olarak Muhasebat Genel Müdürlüğünce yazılan 27.03.2017 tarihli ve 7368 sayılı yazıda ise;

“Zaman zaman çıkarılan yapılandırma kanunlarına göre yeni bir ödeme planına bağlanan alacaklara ilişkin işlemlerin, tecil defteri düzenlemek suretiyle 122/222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında izlenmesi gereken ‘tecil’ işlemi olup olmadığı hususundaki nihai değerlendirmenin Başkanlığınızca yapılmasının,

Bahse konu işlemlerin tecil niteliğinde olduğuna dair karar verilmesi durumunda, Sayıştay Başkanlığının talebi doğrultusunda ilgili mevzuatına uygun şekilde kayıt yapılmasını teminen, EVDO otomasyon sisteminde gerekli iyileştirmenin yapılması gerektiği, altyapıyla ilgili çalışmalar tamamlanıncaya kadar söz konusu alacakların, Yönetmeliğin ‘Defter ve belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi’ başlıklı 557’nci maddesine göre tecil veya tecilin kaldırılmasına ilişkin bilgilerin elektronik ortamda tutulması ve istenildiğinde yetkili mercilere verilmesinin sağlanması kaydıyla 27 Örnek No.lu ‘Tecil Defteri’ tutulmadan 122/222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar hesabına kaydedilmesinin, uygun olacağı değerlendirilmektedir.” denildiği,

Bilindiği gibi, vergi dairelerinin iş ve işlemlerini yürütürken uyması gereken kuralların Vergi Daireleri İşlem Yönergeleri ile belirlendiği, halen uygulamada olan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin 65’inci maddesinde tecilin tarifinin yapıldığı, 66’ncı maddesinde de tahakkuk ettirilmiş bulunan vergi ve cezaların;

- İdari yargı mercilerince yürütmeyi durdurma kararları verilmesi,
- Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci madde hükmü gereğince terkinin gereken vergi ve cezalarda kanuni işleme girişilmesi,
- Vergi kanunlarında özel hüküm bulunması,
- Mahkemesince yeniden incelenerek karara bağlanmak üzere Danıştay'ca bozma kararı verilmesi hallerinde tecil edileceği,
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine giren tecil işlemlerinin, 113'üncü ve takip eden maddelerdeki esaslara göre yerine getirileceği,

67'nci maddesinde ise, vergi ve cezaların tecilinin bilgisayardan iki nüsha olarak "Tecil Fişi" düzenlenmek suretiyle yapılacağı, muhasebe yazılı nüshasının muhasebe kayıt servisine verileceği,

yönünde düzenlemelere yer verildiği,

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'ne göre yukarıda belirtilen şekilde yapılan tecil işlemlerinin her bir mükellef bazında takip edilebildiği, tecil defterinin bunlara ilişkin ilgili hesaplara muhasebe kayıtları yapıldıktan sonra sistem tarafından otomatik olarak oluşturulduğu, tecil fişi düzenlenmek suretiyle tecil edilerek 122 ve 222 numaralı hesaplara kaydedilen alacakların belli bir süre için tahsilatı ertelenen ve bu sürede taksit bazlı tahsilat yapılmayan durumlar için kullanıldığı, aylık veya özel kanunlar gereği 2-3 aylık dönemlerde ödemesi öngören tecil işlemlerinin ise bu hesaplara kaydedilmediği, zira aşağıda detaylı olarak açıklandığı üzere bu işlemlerin sayısal olarak çok fazla olduğu, bu nedenle sistemin işleyişi gereği de takibi sürekli değişkenlik gösterdiğinden muhasebe işlemlerinde gecikmelere neden olunabileceği,

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesinde yer alan "Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. ..." hükmü gereğince ya da bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin olarak yapılan ve mükelleflerin ilgili tahsil dairelerine olan

borçlarına ödeme kolaylığı getiren yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılandırma/taksitlendirmelerin yapıldığı, bu kapsamda 6111 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanma talebinde bulunan mükellefler için 5.904.812 adet, 6552 sayılı Kanun kapsamından yararlanma talebinde bulunan mükellefler için 5.416.583 adet, 6736 sayılı Kanun kapsamından yararlanma talebinde bulunan mükellefler için 7.285.158 adet ve 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi kapsamında yıllık 379.417 adet yapılandırma/taksitlendirme dosyasının oluşturulduğu,

6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi kapsamında yapılan taksitlendirmelerde, taksit tutarlarının belirlenen vadelerde ödenmemesi durumunda düzenlenen taksitlendirme/yapılandırma dosyasına yapılan kısmi ödemelerin reddedilerek ilgili dosyanın iptal edildiği, reddedilen tutarların ise 6183 sayılı Kanun'un 47 ve 48'inci maddelerine göre mükellef borçlarına mahsup edildiği,

Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin yayımlanan Kanunlara (6111, 6552 ve 6736 sayılı Kanunlar vb.) göre düzenlenen yapılandırma dosyalarının ihlal edilmesi halinde ise ilgili Kanunlarda yer alan özel düzenlemeler nedeniyle yapılandırma dosyasına yapılan ödemelerin geçerliliğini koruduğu, ödenmeyen kısma ilişkin yapılandırma işlemlerinin de iptal edilerek borçların takip ve tahsiline devam edildiği,

Bununla birlikte 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi kapsamında yapılan tecil işlemlerinin gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklarda izlenebilmesine yönelik çalışmalara devam edildiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Gelirlerden Alacaklar Hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen tutarların bu hesaba alacak 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç kaydedilebilmesi için 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabında yıl takibinin yapılmasına imkan verecek yardımcı hesapların tanımlı olmasının gerektiği, böyle bir tanım bulunmadığından önceki süreçte tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların vadelerine göre takibinin yapılamadığı, 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi ve zaman zaman çıkarılan yapılandırma kanunlarına göre yeni bir ödeme planına bağlanan alacakların MYMY'nin 57 ve 140'ıncı maddeleri dışında değerlendirilmesi için gerekli mevzuat değişikliğinin yapılması hususunun yazı ile Muhasebat Genel Müdürlüğünden talep edildiği,

Muhasebat Genel Müdürlüğünün cevabi yazısında ise yapılandırma kanunlarına göre yeni bir ödeme planına bağlanan alacaklara ilişkin işlemlerin, tecil defteri düzenlemek suretiyle 122/222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında izlenmesi gereken tecil işlemi olup olmadığı hususundaki nihai değerlendirmenin GİB tarafından yapılması gerektiği, bahse konu işlemlerin tecil niteliğinde olduğuna dair karar verilmesi durumunda, Sayıştay Başkanlığının talebi doğrultusunda ilgili mevzuatına uygun şekilde kayıt yapılmasını teminen, EVDO otomasyon sisteminde gerekli iyileştirmenin yapılması gerektiği, altyapıyla ilgili çalışmalar tamamlanıncaya kadar söz konusu alacakların, tecil veya tecilin kaldırılmasına ilişkin bilgilerin elektronik ortamda tutulması ve istenildiğinde yetkili mercilere verilmesinin sağlanması kaydıyla Tecil Defteri tutulmadan 122/222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar hesabına kaydedilmesinin uygun olacağı belirtilmiştir, bununla birlikte 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi kapsamında yapılan tecil işlemlerinin gelirlerden tecilli ve tehirlî alacaklarda izlenebilmesine yönelik çalışmalara devam edildiği,

ifade edilmiş olup, söz konusu cevapların değerlendirilmesi sonucunda 120 ve 220 no.lu hesaplara ilişkin olarak bulguda yer alan sorunun düzeltilmesine yönelik herhangi bir çalışma bulunmadığı, 122 ve 222 no.lu hesaplara ilişkin olarak ise Muhasebat Genel Müdürlüğünce verilen görüşe uygun somut adımların atılmadığı anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere 120 ve 122 no.lu hesapların içinde yer aldığı dönen varlıklar ana hesap grubu nakit olarak vazedene veya bankada tutulan değerler ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen varlık ve alacak unsurlarını kapsarken, 220 ve 222 no.lu hesapların içinde yer aldığı duran varlıklar grubu bir yıldan daha uzun sürelerle, kamu idaresi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla edinilen ve ilke olarak bir yıl içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlık ve alacak unsurlarını kapsamaktadır. Söz konusu ayırım ile amaçlanan, vadelerine uygun olarak izlenen alacakların nakit planlamasına katkıda bulunmasıdır. Nakit planlaması ise, 5018 sayılı Kanun'un Ödeneklerin kullanılması başlıklı 20'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer verilen; "Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ayrıntılı harcama programlarını hazırlar ve vize edilmek üzere Cumhurbaşkanlığına gönderir. Bütçe ödenekleri, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenecek esaslar çerçevesinde, nakit planlaması da dikkate alınarak vize edilen ayrıntılı harcama programları ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır." hükmü gereğince bütçe ödeneklerinin kullanımında yol gösterici unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu itibarla, vadenin isabet ettiği yıl dikkate alınmaksızın 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 yapılması ve bütçe ödeneklerinin de yerinde kullanılmasını teminen GİB tarafından gerekli çalışmalara başlanarak ivedilikle tamamlanması gerekmekte olup, bulgu konusu hususa ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

8. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması

150 m² altındaki konut teslimlerine ilişkin KDV iadeleri kapsamında yapı müteahhidince düzenlenen fatura bedelleri ile tapu harcına esas bedeller ve varsa konutun alımı için kullanılan banka kredi tutarlarının uyumlu olmadığı, söz konusu uyumsuzluğa bağlı vergi ve harç kayıplarının telafisi amacıyla ek vergilendirme işlemlerinin tesis edilmediği, bazı vergi dairelerince ise söz konusu uyumsuzluğun tespitine yönelik olarak banka kredi kullanım bilgileri ile tapu harcına esas bedellerin teminine yönelik araştırma yapılmadığı, diğer bir deyişle bulgu konusu husus yönünden vergi daireleri arasında bir uygulama birliği bulunmadığı görülmüştür.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Dördüncü Kısım Birinci Bölümünün "Mevzuu" başlıklı 57'nci maddesinde;

"Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir."

Üçüncü Bölümünün "Kayıtlı değer, emlak vergisi değeri" başlıklı 63'üncü maddesinde;

"....."

Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden

hesaplanır.

.....”;

Beşinci Bölümünün “Gönderilecek listeler ve sorumluluk” başlıklı mükerrer 69’uncu maddesinde ise;

“Tapu ve kadastro idareleri, devreden ve iktisap edenin adı ve adresi ile gayrimenkulün harca esas tutulan değerini ve vasıflarını, noterler de düzenledikleri veya tastik ettikleri gayrimenkullerin zilyetlik devir sözleşmelerinin birer örneğini şekli ve muhtevası Maliye Bakanlığınca tespit edilecek listelerle birlikte işlemin yapıldığı tarihi izleyen ay başından itibaren en geç 15 gün içinde ilgili vergi dairesine bildirmekle mükelleftirler.

Bu Kanuna göre bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 150’nci maddesinin 1, 2 ve 3’üncü bentlerinde yazılı olanlar için uygulanan ceza hükmolunur. Belediyeler ve Bayındırlık ve İskan Bakanlığının ilgili memurları arsa, arazi veya bina üzerine yeniden inşa edilen binalarla ilgili yapı kullanma iznini (iskan belgesini) vermeden önce, vergi dairesine gerekli harcın ödendiğini gösterir belgeleri talep etmeye mecburdurlar.”

hükümleri öngörülmüştür.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre gayrimenkullerin devir ve iktisaplarında ödenecek olan tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, gayrimenkulü devir alanın devredene ödeyeceği gerçek bedel üzerinden beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca gayrimenkul alım satımına taraf olan kurum ve belediyelere de GİB’i bilgilendirme konusunda mükellefiyetler yüklenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) “Ticari kazancın tarifi” başlıklı 37’nci maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendi gereğince gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği; “Değer artışı kazançları” başlıklı mükerrer 80’inci maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi gereğince de ivazsız olarak iktisap edilenler hariç iktisap şekli ne olursa olsun anılan Kanun’un 70’inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği hüküm altına

alınmıştır.

Anılan GVK hükümleri uyarınca da sahip olunan gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde satılması ve elde edilen gelirin belli bir tutarı aşması halinde, değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, gayrimenkul alım satımıyla devamlı uğraşılması halinde ise elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi ayrıca KDV mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde;

- KDV iadesini gerçekleştiren vergi dairelerince çoğunlukla iadeye esas konut satışlarına ilişkin fatura bedellerinin, tapu harcına esas satış bedeli tutarları ve varsa banka kredi miktarları ile karşılaştırılmadığı,

- Bazı vergi dairelerinin ise söz konusu çapraz kontrolü yapmakla birlikte ilgili kurum ve bankalardan temin edilen veriler doğrultusunda yaptıkları kontroller sonucunda konut satış bedeli yönünden ortaya çıkan farklılıkları sadece tapu harcı yönünden değerlendirdikleri, konut sahiplerince iktisap tarihinden sonraki beş yıllık sürecin altında elden çıkarılan ve iadeye konu edilen konut satışlarının değer artışı ve/veya ticari kazanç ve KDV mükellefiyeti yönünden değerlendirilmediği,

Diğer bir deyişle vergi dairelerince yapılan KDV iadesi kontrollerinde konutlara ilişkin fatura bedelleri, tapu harcına esas bedel beyanları ve varsa konutların alımında kullanılan banka kredi miktarları çerçevesinde yapılması gereken çapraz kontrollerin hiç yapılmaması ya da eksik değerlendirilmesi nedenleriyle tapu harcı, gelir vergisi ve KDV ziyayı açısından vergisel herhangi bir işlem tesis ettirilmediği,

tespit edilmiştir.

Yukarıda ifade edilen durum ise kontrol süreçleri açısından vergi daireleri arasında ortak bir uygulamanın bulunmadığını, tapu harcının doğruluğunun tespitine yönelik olarak yapılan yazışmalarda ise gayrimenkul alım satımıyla ilgili idareler ile GİB arasında oluşturulan bilişim sistemlerinde tam bir entegrasyonun sağlanmadığını ve/veya kanun koyucu tarafından ilgili idarelere verilen GİB'i bilgilendirme görevinin tam ve doğru olarak ifa edilmediğini göstermektedir.

Bulgu konusu husus 2017 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, ödenmesi gereken her türlü verginin doğruluğunun tespitine yönelik olarak KDV iadesi dosyalarından elde edilebilecek verilerin değerlendirilmesi noktasında vergi daireleri arasında ortak bir uygulama birliğinin sağlanmaması sonucunda harç ve vergiler açısından vergi kaybına, ayrıca KDV iadesi sürecini hızlandırmak üzere son dönemlerde yapılan çok sayıdaki kanuni düzenlemeye rağmen Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) ve bankalarca oluşturulan bilişim sistemleri entegrasyonunun sağlanmaması, iadeyi kontrolle yetkili vergi dairesi personelinin çok sayıda yazışma yapmasına veya hiç yapmamasına, yazışma sürecinde yaşanan zaman kayıpları ise KDV mevzuatı ile belirlenmiş olan iade sürecinin uzamasına neden olmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, Başkanlıkça vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi amacıyla mükelleflerden alınan beyan/bildirim verileri ile dış kaynaklı verilerin çapraz kontrollerine yönelik olarak yürütülmekte olan analiz çalışmaları arasında gayrimenkul alım satımlarında beyan edilen bilgilerin doğruluğunun araştırılması hususunun da yer aldığı,

Bu kapsamda, sistem üzerinden KDV iadesi talep eden mükelleflere ilişkin olarak Form Ba ve Form Bs bildirimleri üzerinden alınan ve satılan gayrimenkullere yönelik olarak beyan edilen tutar bilgilerine ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünden elektronik olarak temin edilen alış-satış bilgilerine ulaşılabildiği, bu doğrultuda alış-satış işlemi yapılması nedeniyle değer artışı kazancı yönünden gelir vergisi beyannamesine konu olması gereken taşınmazların sorgulama yapan kullanıcılara bildirildiği,

Diğer taraftan, tapu kayıtlarında yer alan gayrimenkul alım satım bilgileri ve bankalardan alınan konut kredisine ilişkin bilgiler ile mükellefler tarafından Ba-Bs Formları ile beyan edilen bilgilerin karşılaştırılmasına yönelik çalışmaların yapılmakta ve gerekli tarhiyatlar için tespit olunan hususların Başkanlık ilgili birimlerine ya da denetim yapılmak üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bildirildiği,

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik planlı yürütülen bu çalışmalar dışında münferiden tespit edilen hususlar hakkında da gereğinin yapıldığı, bulguda tespit edilen konuların da araştırılarak gereğinin yapılacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta vergi kayıp-kaçığının en aza indirilmesi amacıyla iç ve dış verilerin çapraz kontrolüne yönelik analiz çalışmalarının yapılmakta olduğu, gayrimenkul alım satımında tapu bilgileri ile konut kredilerine ilişkin

banka verilerinin Ba-Bs Formları ile karşılaştırılması neticesinde nezdinde uyumsuzluk bulunan mükelleflerin tespitine yönelik kontrollerin yapıldığı, bu doğrultuda alış-satış işlemi yapılması nedeniyle değer artışı kazancı yönünden gelir vergisi beyannamesine konu olması gereken taşınmazların sorgulama yapan kullanıcılara bildirildiği ifade edilmekle birlikte, 2017 yılında tespit olunan ve Başkanlığa bildirilen hususa ilişkin olarak bulguda ifade edilen uygulamaya devam edildiği, daha açık bir ifadeyle KDV iadesi kontrolleri sırasında ve sonucunda elde edilen vergilendirmeye ilişkin veri ve bilgilerin tapu harcı ve değer artış kazancı yönünden değerlendirmeye alınmadığı görülmüştür.

Açıktır ki ödenmesi gereken verginin doğru ve zamanında tahsil edilebilmesine yönelik idari iş ve işlemlerin süratle gerçekleştirilmesi hukuki bir zorunluluk olduğundan, konut satışlarına ilişkin fatura bedellerinin, tapu harcına esas satış bedeli tutarları ve varsa banka kredi miktarları ile çapraz kontrolünün sağlanarak, varsa tapu harcı ve değer artış kazancı kapsamındaki ek tarhiyatların vergi KDV iadesi kontrolleriyle eşanlı yapılması gerekmektedir.

Yerinde yapılan incelemelerde vergi dairesi müdürlüklerinin çoğunluğunun anılan çapraz kontrolleri hiç yapmadıkları, çapraz kontrolü yapan vergi dairesi müdürlüklerinin de söz konusu kontrolleri tapu harcı yönünden yaptıkları, elde ettikleri verileri değer artışı, ticari kazanç ve/veya KDV mükellefiyeti yönünden değerlendirmeye almadıkları görülmüştür. Söz konusu durum ise vergi daireleri arasında ortak bir uygulamanın bulunmadığını açıkça göstermektedir.

Bu itibarla ödenmesi gereken her türlü verginin doğruluğunun tespitine yönelik olarak, KDV iadesi dosyalarından elde edilebilecek verilerin değerlendirilmesi noktasında vergi daireleri tarafından dosyalar üzerinden elde edilen verilerin çapraz kontrole tabi tutulmaması veya vergi dairesi müdürlükleri arasında ortak bir uygulama birliğinin bulunmaması nedenleriyle vergi ve/veya harç kaybına neden olduğuna ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 2: Vergi Dairelerince Yapılan KDV İadesi Kontrolleri Sonucunda Vergi Kanunlarına Aykırılık Teşkil Eden Hususlara İlişkin Özel Usulsüzlük Cezalarının Kesilmemesi

Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerine ilişkin Katma Değer Vergisi (KDV) iadelerine esas olmak üzere vergi dairelerince yapılan kontrollerde konut fiili teslim tutanak

tarihleri veya tapu senedi tescil tarihleri ile fatura tarihleri arasındaki 7 günlük fatura düzenleme sınırının aşılmış aşılmadığının araştırılmadığı, süre aşımının tespit edildiği hallerde ise özel usulsüzlük cezası kesilmediği görülmüştür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK);

1'inci maddesinin birinci fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

2'nci maddesinin birinci fıkrasında, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu; beşinci fıkrasında, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu,

10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) bendinde malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Fatura Nizamı" başlıklı 231'inci maddesinin birinci fıkrasının 5'inci bendinde;

"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami (5035 Sayılı Kanununun 48/1-b maddesiyle değiştirilen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."

"Özel Usulsüzlükler ve Cezaları a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması" başlıklı 353'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise;

"Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanununun 227

nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.” hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde, konut teslimlerinde konutun fiilen alıcıya teslimi ile KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden, KDV iadesine esas ilgili vergi dairesi müdürlüğü kontrollerinde fiili teslim esas olmak üzere gerek tapu senedi gerekse fiili teslim tutanakları vergiyi doğuran olay ve fatura düzenleme tarihi açısından büyük bir önem arz etmekte olup fiili teslim tarihi ile fatura tarihi arasında 7 günü aşan bir süre olması hali ise özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

Ancak yapılan incelemeler neticesinde, bazı iade kontrollerinde söz konusu azami süre aşımına ilişkin çapraz belge kontrollerinin hiç yapılmadığı, bazı iade kontrollerinde ise fatura düzenleme süresinin aşıldığı yönündeki tespitlere rağmen iade talebinde bulunan gerçek veya tüzel kişi müteahhit adına özel usulsüzlük cezası yönünden herhangi bir işlem tesis edilmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, 150 m² altındaki konutlara ilişkin olarak vergi dairelerince yapılan KDV iadesi kontrollerinde konutların teslim edildiği tarihten itibaren azami 7 günlük süre içinde düzenlenmeyen konut satış faturalarına ilişkin olarak anılan mevzuat hükümleri gereği özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini teminen gerekli işlemlerin tesisi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda eleştiri konusu yapılan ve denetim sırasında tespit edilen hususların araştırılması amacıyla somut olaylara ilişkin bilgi ve belgeler üzerinden gerekli araştırmaların yapılması için ilgili dairelere talimat verileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta bulguda eleştiri konusu yapılan ve denetim sırasında tespit edilen hususların araştırılması amacıyla somut olaylara ilişkin bilgi ve belgeler üzerinden gerekli araştırmaların yapılması için ilgili dairelere talimat verileceği ifade edilmekte ise de, bulgu konusu yapılan hususun yerinde denetimler sırasında yapılan incelemeler içindeki yaygınlığı tespitlerin tüm taşra birimlerine iletilmesi gerektiğini göstermektedir.

Bu itibarla konut teslimlerine ilişkin KDV iadelerine esas olmak üzere vergi dairelerince yapılan kontrollerde konut fiili teslim tutanak tarihleri veya tapu senedi tescil

tarihleri ile fatura tarihleri arasındaki 7 günlük fatura düzenleme sınırının aşılmış aşılmadığının araştırılmadığı, süre aşımının tespit edildiği hallerde ise fiile isabet eden özel usulsüzlük cezalarının kesilmediğine ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 3: Yapı Kullanma İzin Belgesi Düzenlenmeksizin Yapılan KDV İadelerinde Fiili Teslime Esas Teşkil Eden Karinelerin Aranmaması

150 m² altındaki konut teslimine ilişkin olan ancak yapı kullanım izin belgesinin ilgili vergi dairesine sunulmadığı KDV iadelerinde, daire sahipleri nezdinde düzenlenen şartlı teslim tutanakları ve herhangi bir abonelik türüne ilişkin olarak yapılan sözleşmeler doğrultusunda KDV iadesinin gerçekleştirildiği,

Ayrıca yapı kullanma izin belgesi olmaksızın yapılan bazı KDV iadelerinde fiili teslim katine teşkil eden tüm koşullar sağlanmaksızın iadelerin gerçekleştirildiği görülmüştür.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun;

2'nci maddesinin birinci fıkrasında, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği, ifade edilmiş;

29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında ise;

“Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya

özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” hükmü düzenlenmiştir.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun konuya ilişkin “Yapı kullanma izni” başlıklı 30'uncu maddesinde aynen;

“Yapı tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye, valilik bürolarından; 27 nci maddeye göre ruhsata tabi olmayan yapıların tamamen veya kısmen kullanılabilmesi için ise ilgili belediye ve valilikten izin alınması mecburidir. Mal sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından mahzur görülmediğinin tespiti gerekir. Belediyeler, valilikler mal sahiplerinin müracaatlarını en geç otuz gün içinde neticelendirmek mecburiyetindedir. Aksi halde bu müddetin sonunda yapının tamamının veya biten kısmının kullanılmasına izin verilmiş sayılır. Bu maddeye göre verilen izin yapı sahibini kanuna, ruhsat ve eklerine riayetsizlikten doğacak mesuliyetten kurtarmayacağı gibi her türlü vergi, resim ve harç ödeme mükellefiyetinden de kurtarmaz.” hükmü,

“Kullanma izni alınmamış yapılar” başlıklı 31'inci maddesinde ise;

“İnşaatın bitme günü, kullanma izninin verildiği tarihtir. Kullanma izni verilmeyen ve alınmayan yapılarda izin alınuncaya kadar elektrik, su ve kanalizasyon hizmetlerinden ve tesislerinden faydalandırılmazlar. Ancak, kullanma izni alan bağımsız bölümler bu hizmetlerden istifade ettirilir.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde esas olarak gayrimenkul satışlarında teslim, gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmekle birlikte, tescilin yapılmasından önce gayrimenkulün alıcının fiili kullanımına sunulması (fiili olarak teslim edilmesi) ve alıcı

tarafından malik gibi kullanılmaya başlanması durumlarında da teslim gerçekleşmektedir. Yine yukarıda yer verilen hükümler doğrultusunda indirimli orana tabi konut teslimlerinden dolayı yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesi konutun fiilen teslim edildiği tarihte talep edilebilecektir. Diğer bir deyişle iade hakkı tapuya tescil ya da fiili teslim sonucunda doğmaktadır.

Buna göre inşaatın tamamlanma tarihi, yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih olup anılan belgenin temin edilemediği hallerde KDV iadesi fiili teslimde esas teşkil eden karneler doğrultusunda mümkündür ve vergi idarelerince fiili teslimi gösterir belgeler; konut teslim tutanağı, yerinde yapılacak yoklama ve konut maliki adına açılmış elektrik-su-doğalgaz abonelikleri şeklinde kabul görmektedir.

Yapı kullanım izni belgesi olmayan KDV iade dosyalarının incelenmesi neticesinde ise, vergi idaresince iade taleplerinin değerlendirilmesi sırasında fiili teslimde karine teşkil eden konut teslim tutanaklarının “*teslimi yapılan konutun ince inşaatının tamamlanmak üzere anahtarın müteahhide konut teslim tarihinde geri verildiği*” şeklindeki şerhleri içerdiği veya teslim tutanaklarında söz konusu konutun fiilen kullanılmasına izin vermeyecek ölçüde eksik iş ve imalat dökümlerinin yer aldığı, yapılan yoklamalarda alıcı adına açılan aboneliklerden ziyade elektrik, su, doğalgaz sistemlerinin binada mevcut olduğuna ilişkin ifadeler yer verildiği, YMM tarafından yukarıda sayılan abonelik türlerine ait sadece bir abonelik sözleşmesinin ibraz edildiği, ibraz edilen aboneliklerin tüm daireleri kapsamadığı, abonelik sözleşmelerinin alıcı adına değil yapı müteahhidi adına düzenlendiği tespit edilmiş ve ilgili vergi idaresince bu hususların karine teşkil ettiği değerlendirilerek KDV iadelerinin gerçekleştirildiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK’un “Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı 3’üncü maddesinde;

“.....

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” denilmektedir. Anılan madde hükmünden anlaşılacağı üzere vergi hukukumuzda delil serbestisi ilkesine yer verilmiş, ancak söz konusu ilkenin sınırı anılan maddenin üçüncü fıkrası hükmü ile belirli bir çerçeve içine alınmıştır. Söz konusu fıkra hükmü gereğince iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Bu doğrultuda inşaatın tamamen bitirildiğini gösterir kanuni belge olan yapı kullanma izni belgesinin alınmadığı hallerde, KDV iadesine esas konutların fiili teslimini ispat etme yükü iadeyi talep eden yapı müteahhidine aittir. Bu kapsamda iade hesabına dahil edilen konutların birine veya birkaçına ait sadece bir abonelik sözleşmesi ve konutun ikamet edilebilir halde inşaatının tamamlandığı yönünde net bir bilgi içermeyen fiili teslim tutanakları yapı müteahhidinin ispat yükümlülüğünün tamamlandığını göstermemektedir.

Bulgu konusu husus 2017 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla yapı kullanma izin belgesi olmaksızın 150 m² altındaki konutlara ilişkin KDV iadelerinde fiili teslimine karine teşkil ettiği iddia edilen ve konut maliki adına düzenlenmiş olan abonelik sözleşmelerinin tamamının iadeye dâhil edilen tüm konutlar için sunulması, alıcı ile müteahhit arasında düzenlenen fiili teslim tutanaklarının söz konusu konutların fiilen kullanılabilir halde olduğunu göstermesi gerektiği, ilgili vergi idarelerince yapılan yoklamalarda ise abonelik tesis edilmeyen konutlar için su, doğalgaz ve elektrik tesisatlarının fiile teslimine esas kabul edilmemesi yönünde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, 3065 sayılı KDV Kanunu’nun;

-1/1’inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğunun,

-2/1’inci maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğunun,

-10/a maddesinde, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vuku bulduğunun,

-29/2’nci maddesinde, 28’inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı

indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit edeceği usul ve esaslara göre iade edileceğinin

hüküm altına alındığı,

Öte yandan, 3065 sayılı Kanun'un 28'inci maddesinde yer alan yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı BKK'ya ekli (I) sayılı listenin 11'inci sırası uyarınca net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinin %1 oranında KDV'ye tabi olduğu,

İndirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin sonuçlandırılmasına ilişkin açıklamalara Mülga 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDVGUT'de yer verildiği,

3065 sayılı Kanun'un 29/2'nci maddesi ve KDVGUT'nin (III/B-3) bölümüne göre, indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin, teslimin gerçekleştiği yıl içinde veya izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinin talep edilmesinin mümkün olduğu, bu uygulamaya ilişkin düzenlemelere anılan Tebliğ'in mezkur bölümünde yer verildiği,

İndirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların alıcılara teslim edildiğinin tevsikinin gerektiği, alıcıya teslim edilmeyen konutlar için iade talebinde bulunulmasının mümkün olmadığı, bu gibi durumlarda indirimli orana tabi konutların fiili teslimlerinin tespitinde; yapı kullanım izin belgesi, ikamet belgesi, konutta ikamet edenler adına elektrik, su, doğalgaz aboneliği gibi konutun fiilen kullanıldığını gösteren ve resmi makamlarca verilecek belgelerin de kullanılabilmesi, bunun dışında alıcı ve satıcı arasında düzenlenen sözleşmeler, teslim tutanakları, fatura ve konutta ikamet edenler adına olmayan aboneliklerin fiili teslimin tevsikinde kullanılması halinde ise, söz konusu konutların, teslim tarihi itibarıyla fiilen kullanılabilir durumda olup olmadığına yönelik yoklama ve diğer tespitlerin yapılarak, bu yoklama ve tespitlere göre işlemlerin sonuçlandırılmasının gerektiği,

Bazı durumlarda indirimli orana tabi konutlar alıcıya fiili olarak teslim edilmekle birlikte alıcılarca konutların hemen kullanılmaya başlanmadığı, bu hallerde alıcıların konutlara ilişkin elektrik, su, doğalgaz aboneliklerini tesis ettirmeyeceği dikkate alındığında, alıcılar adına düzenlenmiş abonelik sözleşmelerinin tamamının temin edilmesi gerektiğine

ilişkin şart koşulamayacağı,

Bulguda eleştiri konusu yapılan hususa ilişkin olarak uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik 19.06.2019 tarih ve 86765 sayılı genel yazı ile taşra birimlerinin bilgilendirilmiş olduğu,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların alıcılara teslim edildiğinin tevsikinin gerektiği, ayrıca alıcıya fiili olarak teslim edilmekle birlikte alıcıların konutları kullanmaya başlamadığı hallerde münhasır olmak üzere alıcıların konutlara ilişkin elektrik, su, doğalgaz aboneliklerini tesis ettirmesi mümkün olmadığından alıcılar adına düzenlenmiş abonelik sözleşmelerinin tamamının temin edilmesi gerektiğine ilişkin şart aranmayacağı ifade edilmiştir. Ancak bulgu metninde de belirtildiği üzere eleştiri konusu husus yapı kullanım izin belgesi olmayan konutlara ilişkin tevsik edici belge ve usullerdeki ispata ilişkin vergi dairesi müdürlükleri nezdindeki eksik ve birbirinden farklı uygulamalardır.

Bilindiği üzere yapı kullanım izni belgesinin temin edilemediği hallerde KDV iadesinin fiili teslimde esas teşkil eden karinelerle yerine getirilmesi gerekmekte olup, söz konusu karineler bulgumuzda ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda “*sonradan ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi kaydıyla teslim alındığı*” şeklinde açık şerh içeren konut teslimi tutanaklarının veya sadece elektrik, su ve doğalgaz sistemlerinin binada mevcut olduğunu ifade eden, ancak sistemlerin kullanılabilir halde bulunduğuna yönelik açıklamaları içermeyen vergi dairesi yoklamalarının ya da tek resmi kurumdan yapı müteahhidi ve/veya kat maliki adına düzenlenmiş bir abonelik türüne ilişkin abonelik sözleşmesinin sunulması, söz konusu belgelerin ise KDV iadesini gerçekleştiren vergi dairesi müdürlüklerince fiili teslimde esas olacak şekilde kabulü neticesinde KDV iade taleplerinin yerine getirilmesi vergi hukukunun önemli ilkelerinden bir olan ispat ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

Fiili teslimi yapılmakla birlikte alıcıları tarafından kullanılmaya başlanmayan konutlara ilişkin özel durumda da yine fiili teslimi ispatlayacak tüm belgelerin iade kapsamında sunulması gerekmektedir. Bu doğrultuda, söz konusu özel durumun konutun içinde bulunduğu yapının tamamına ilişkin olması ihtimali oldukça düşük olduğundan diğer bağımsız bölümlerin ispat ilkesine uygun olarak fiilen teslim edildiği yönündeki belgelerin

fiili teslimin tevsikine kabulü mümkündür. Kaldı ki bulgu konusu husus söz konusu özel duruma ilişkin olmayan KDV iadesi dosyalarının incelenmesi neticesinde tespit edilmiştir.

Bu itibarla yapı kullanma izin belgesi olmaksızın gerçekleştirilen konutlara ilişkin KDV iadelerinde, fiili teslim karine teşkil ettiği belirtilen belge ve usullerdeki eksik ve farklı uygulamalara ilişkin değerlendirmemiz devam etmek olup, bulgu konusu hususa ilişkin olarak vergi daireleri arasında uygulama birliğini sağlamaya yönelik idari düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

BULGU 4: YMM Tasdik Raporuna Dayalı KDV İadelerinde Rapordaki Eksiklik ve/veya Olumsuzlukların Mevzuata Uygun Şekilde Giderilmediği Hallerde İade Taleplerinin Vergi İncelemesine Sevk Edilmemesi

Yeminli Mali Müşavir (YMM) tasdik raporu karşılığı yapılan KDV iade taleplerine ilişkin vergi dairesi kontrollerinde tespit edilen eksiklik/olumsuzlukların ilgili YMM'ye süresinde ve yazı ile bildirilmesine rağmen söz konusu eksiklik/olumsuzlukların mevzuata uygun bir şekilde düzeltilmediği, buna rağmen söz konusu iade taleplerinin vergi incelemesine sevk edilmediği görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) konuya ilişkin "Vergi İnceleme Raporu ile İade" başlıklı (IV/A-6) bölümünde;

"Mükelleflerin;

i. İadelerini vergi inceleme raporu sonucunda almak istemeleri,

ii. İadesini talep ettikleri KDV'nin Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilen miktarı aştığı hallerde; (teminat göstermek veya YMM Raporu ibraz etmeleri gerekmesine rağmen) teminat göstermemeleri veya iadelerini YMM tasdik raporu ile alacaklarını beyan etmemeleri,

iii. Bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre münhasıran vergi inceleme raporu ile iade öngörülmesi,

iv. Teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi hallerinde iade talepleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Yukarıda ilk iki sıra kapsamına giren taleplerde, inceleme başlamadan önce inceleme

yoluyla iade talebinden vazgeçilerek YMM tasdik raporu ibrazı ile iade talep edilmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda teminat verilmesi halinde ise teminat, vergi inceleme raporu sonucuna veya YMM raporuna göre çözülür.

Yukarıda dördüncü sıra kapsamında, iade talebinin incelemeye sevki Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabilir. İncelemeye sevk, ancak öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkündür. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür.

...” denilmekte olup, söz konusu Tebliğ hükmü uyarınca iade talebinin incelemeye sevki, öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki olumsuzluk/eksikliklerin YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde söz konusu olacaktır.

Ancak yapılan incelemeler neticesinde, bir kısım KDV iadelerine ilişkin olmak üzere, YMM Raporları üzerinde ilgili vergi daireleri tarafından yapılan kontrollerden sonra tespit olunan ve iadenin tamlığı ve doğruluğu açısından büyük bir öneme sahip olan eksikliklerin iade raporunu hazırlayan YMM'ye yazıyla bildirilmesine rağmen gerekli düzeltmelerin süresinde yapılmadığı, ilgili vergi dairelerince aynı eksikliklerin düzeltilmesine yönelik olarak çok sayıda yazılı talepte bulunulduğu, yazıya konu edilen eksikliklerin YMM'lerce iki ayı oldukça aşan sürelerde tamamlandığı, buna rağmen iade taleplerinin vergi incelemesine sevk edilmediği tespit edilmiştir.

Yukarıda ifade edilen durum ayrıca 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, anılan Kanun'a ilişkin ikincil mevzuat düzenlemeleri ve uluslararası denetim standartları ile YMM'lere verilen tasdik ve inceleme görevinin tam, doğru ve güvenilir bir şekilde yapılmadığını, hatta söz konusu inceleme görevinin, KDV iadesi taleplerinin kontrolü ile görevli vergi dairelerince yapıldığını göstermektedir. YMM'lerce düzenlenen iade tasdik raporlarının ilgili vergi dairelerince kontrolü sonucunda oluşan tenzilat rakamlarının büyüklüğü de, ilgili mevzuatı kapsamında YMM'lere verilmiş olan

inceleme görevinin mevzuatın emrettiği şekilde yerine getirilmediğini göstermektedir. Nitekim iade dosyalarının incelenmesinden, KDV iadesine esas mevzuat doğrultusunda vergi dairelerince yapılan tam ve doğru kontroller neticesinde KDV iadesi tasdik raporlarının ilk hallerinde talep edilen iade tutarlarının %10 ile %15 arasında tenzil edildiği, bazı KDV iadelerinde ise söz tenzilat oranının %40'lara ulaştığı, iade talebinde bulunan mükelleflerce de söz konusu tenzilat tutarlarından vergi dairesi tarafından yapılan kontrollerin KDV iadesine esas mevzuata uygun yapılması nedeniyle rızaen vazgeçildiği görülmüştür. Tenzilat oranlarının yüksekliği ise KDV idaresi tasdik raporunu hazırlayan YMM'lere verilen inceleme görevinin tam ve doğru bir şekilde ifa edilmediğine ilişkin bir diğer gösterge haline gelmiştir.

Bu itibarla, ilgili vergi dairelerince yapılacak KDV iadesi kontrolleri sonucunda tespit olunan eksikliklerin/olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi halinde gerek vergi dairelerine verilen kontrol görevinin tam ve doğru bir şekilde ifası kapsamında zaman ve işgücü kaybını önlemek için gerekse mükelleflere yapılması gereken iadenin zamanında yapılmasını teminen söz konusu iade taleplerinin derhal vergi incelemesine sevk yönünde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, KDVGUT'nin (IV/A-6) bölümünde mükelleflerin, teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde düzeltilmemesi halinde iade taleplerinin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceğinin, iade talebinin incelemeye sevkinin GİB veya Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından yapılabileceğinin, incelemeye sevk ancak öncesinde vergi dairelerince mükellefin iade dosyasındaki eksikliklerin/olumsuzlukların YMM veya mükellef tarafından düzeltilmesine ilişkin yazının yazılması ve belirtilen sürede YMM veya mükellef tarafından gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılmaması veya olumsuzluğun giderilmemesi halinde mümkün olduğunun, bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade taleplerinin, iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirileceğinin, teminatın vergi inceleme raporuna göre çözüleceğinin belirtildiği,

Bu itibarla, teminat veya YMM raporu karşılığı iade talep edilmesine karşın vergi dairelerinin yapacakları kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde ve süresinde düzeltilmemesi halinde iade taleplerinin vergi incelemesine

sevklerinin gerektiği,

Bulguda eleştiri konusu yapılan hususa ilişkin uygulama birliğinin sağlanmasına amacıyla GİB taşra birimlerinin 19.06.2019 tarihli ve 86765 sayılı Genel Yazı ile bilgilendirildiği,

Ayrıca, YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna dayalı KDV iadelerine ilişkin olarak vergi daireleri tarafından yapılan kontrollerde tespit edilen eksiklikler veya olumsuzlukların yeminli mali müşavirlerce mevzuata uygun şekilde ve süresi içinde düzeltilmesi ile ilgili gerekli hassasiyetin gösterilmesini teminen konunun üyelerine duyurulmasına yönelik olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine 19.06.2019 tarihli ve 86869 sayılı yazının iletildiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta bulguda eleştiri konusu yapılan hususa ilişkin uygulama birliğinin sağlanmasına amacıyla GİB taşra birimlerinin Genel Yazı ile bilgilendirildiği, ayrıca YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna dayalı KDV iadelerine ilişkin olarak vergi daireleri tarafından yapılan kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların yeminli mali müşavirlerce mevzuata uygun şekilde ve süresi içinde düzeltilmesi ile ilgili gerekli hassasiyetin gösterilmesini teminen Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine konunun üyelerine duyurulmasına yönelik olarak yazı yazıldığı ifade edilmiştir.

Bu itibarla, YMM Tasdik Raporu ile talep edilen KDV iadelerine esas belgeler üzerinde vergi dairesi müdürlüklerince yapılan kontroller sonucunda tespit olunarak ilgili YMM'sine bildirilen eksiklik ve/veya olumsuzlukların mevzuata uygun şekilde giderilmediği hallerde iade taleplerinin, gerek kamu kaynağını gerekse mükellef haklarını koruyacak şekilde ivedilikle vergi incelemesine sevk edilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 5: YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi

İndirimli orana tabi işlemler kapsamında net alanı 150 m²'nin altında bulunan konut teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesi işlemlerine esas 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 Dizpozisyonuna 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 Tebliği'nde;

“A-Yetki:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 nci maddesinde yer alan işlemler neticesinde doğan katma değer verisi iadeleri ve/veya mahsupları teminat gösterilmeksizin yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri tasdik raporuna dayanılarak yapılabilecektir.

.....

C-Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporlarında Bulunması Gereken Bilgiler:

Katma değer vergisi iadesi tasdik raporları, bu Tebliğin 1 No.lu ekini oluşturan rapor kapağı ile 2 No.lu ekini oluşturan rapor dizpozisyonuna uygun olarak hazırlanır. Rapor içeriği itibariyle rapor dizpozisyonunda yer alan hususlara da ayrıca yer verilir. Bu Tebliğde istenilen belgeler ve yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtları raporun eklerini oluşturur.

.....

E-Yeminli Mali Müşavirlerce Düzenlenecek Katma Değer Vergisi İade Raporlarıyla İlgili Olarak Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem

Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenen raporlar iki örnek olarak yeminli mali müşavirlerce kimlik ibraz edilerek tutanak karşılığında vergi dairesine tesliminden sonra raporda iade edilmesi öngörülen meblağ herhangi bir teminat aranmaksızın mükellefe iade edilecek ve raporun bir örneği ilgili vergi dairesince değerlendirilmek üzere Bakanlığımıza gönderilecektir.

Yeminli mali müşavirlerin katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarında inceleme sonucu ortaya çıkan iadesi gereken katma değer vergisi ile beyan edilen ve iade ve/veya mahsup edilmesi istenen katma değer vergisi arasında fark olduğu ve bu fark; maddi hatalardan veya hesap hatalarından kaynaklandığı takdirde, yeminli mali müşavirin tasdik

raporundaki iadesi ve/veya mahsubu gereken katma değer vergisi tutarı esas alınır...” denilmektedir.

Anılan Tebliğ’e ekli “Rapor Dizpozisyonu”nun, “Hesap İncelemeleri” başlıklı III. Bölümünde ise en az aşağıda belirtilen hususların yer alması gerektiği düzenlenmiştir:

- İade ve/veya mahsup kapsamındaki işlemin, gerçekleştiğini gösteren ve kanıtlayan belgelerin irdelenerek, doğruluğunun belirlenmesi,
- İade ve/veya mahsup kapsamında yer alan işlemler dolayısıyla yapılan mal ve hizmet alımlarının doğruluğunu ve gerçekliğinin belirtilmesi,
- Belgelerin hukuki gerçekliliğini ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan işlem sonucunda, iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarının hesaplanması ile ilgili tüm verilerin ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması,
- İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının 11.05.2016 tarih ve 64994458-130(5529-1235)-E.50114 sayılı Genelgesi’nin 2’nci maddesi ile de;

“Net alanı 150 m²’nin altındaki konut teslimlerine ilişkin olarak yersiz iadeye mahal vermemek amacıyla, yüklenilen KDV listelerinde yer alan demir, çimento, hazır beton gibi inşaat ilişkin temel girdilerin teknik bilgi gerektiren kullanım miktarları konusunda gerekli araştırma ve değerlendirmenin yapılması, ilgili meslek odasından görüş alınması ve YMM raporlarında bu değerlendirmelere yer verilmesi sağlanmak suretiyle KDV iade taleplerinin sonuçlandırılması gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.

KDV iade dosyaları üzerinden yapılan incelemelerde, bazı YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarında;

- Yapı ruhsatı ve yapı kullanma izin belgeleri,
- Karşıt inceleme tutanakları,
- İadeye esas inşaatın net-brüt alanı,
- İadeye esas inşaat birim m² değerlerine ilişkin hesaplama,

- İnşatta kullanılan girdilere ilişkin analiz,
- Arsa sahiplerine yapılan konut teslimlerinde emsal bedel hesaplamaları,
- Sosyal alan, çevre düzenlemesi ve çevre yollarına ait birim m² ve yüklenim açıklamaları,
- İndirilecek KDV tutarının aylık dağılımı,
- 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, ayrıca kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin rapor ekinde sunulmadığı, temel girdi analizlerine ilişkin araştırma ve değerlendirmelerin yapılmadığı, ilgili meslek odalarından görüş alınmadığı, görüş alınan iki iade raporunda ise inşaatın yapıldığı ilden farklı iklim yapısına sahip diğer il meslek odalarından alınan görüşlerin kullanıldığı,

Diğer bir deyişle YMM Tasdik raporlarının, 9 seri no'lu Tebliğ'de yer alan hükümler, yine anılan Tebliğ ekinde yer alan dizpozisyonunun hesap incelemelerine ilişkin bölümünde yer alan ve iade tutarının doğru tespitine ilişkin nitelikteki zorunlu asgari hususlar ile adı geçen Genelge'de yer alan unsurların çoğunu veya tamamını içermeyecek şekilde düzenlendiği, söz konusu raporların ise ilgili vergi dairelerince herhangi bir ön inceleme tabi tutulmaksızın kabul edildiği, YMM Tasdik Raporlarında asgari düzeyde yer alması gereken söz konusu açıklama ve bilgilerin izahat kapsamında ilgili YMM'lerden istenildiği,

tespit edilmiştir.

Bulgu konusu husus 2017 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, yukarıda aynen 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 iadeye ilişkin kontrole esas teşkil edecek şekilde idarelerce kabulü hukuken mümkün görülmemiştir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda yer alan tespit ve önerilerin incelendiği, söz

konusu tespit ve önerilerde belirtilen hususların, GİB tarafından gereği yapılmak üzere vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklara Genel Yazı ile iletileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulguda yer alan tespit ve önerilerin incelendiği, söz konusu tespit ve önerilerde belirtilen hususların GİB tarafından gereği yapılmak üzere vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklara Genel Yazı ile iletileceği ifade edilmekle birlikte, 2017 yılında tespit olunan ve Başkanlığa bildirilen hususa ilişkin olarak Başkanlıkça herhangi bir işlem yapılmadığı, bulguda ifade edilen uygulamaya devam edildiği görülmüştür.

Bulguda ayrıntılı olarak açıklandığı şekilde KDV iadesi raporlarının ön kontrole tabi tutulmaksızın kabulü vergi dairelerince artırımlı teminat uygulaması kapsamında yapılan KDV iadelerinde 2 aylık, anılan uygulama dışındaki KDV iadelerinde ise 3 aylık kontrol süresinin verimli, ekonomik ve etkin kullanımını engellemekte, bu süreçte YMM tasdik raporlarının sıhhatini etkileyecek mahiyette olan ve vergi dairesi müdürlüklerine teslimleri anında rapor içeriğinde bulunması ve rapor ekinde sunulması hukuken zorunlu kılınmış olan bilgi ve belgelerin anılan müdürlüklerce kabulden sonra izahat kapsamında temin edilmeye çalışılması mükellef aleyhine sonuçlanabilecek bir şekilde iade sürecini uzatabilmekte, bunun yanı sıra izahata konu olmaması gereken hususların temini amacıyla yapılan yazışmaların artması nedeniyle yersiz yazışma giderlerine sebebiyet verilmektedir.

Bu itibarla KDV iadelerine esas YMM Tasdik Raporlarının 9 seri no'lu Tebliğ'de yer alan hükümler, yine anılan Tebliğ ekinde yer alan rapor dizpozisyonunun hesap incelemelerine ilişkin bölümü ve 11.05.2016 tarih ve 50114 sayılı İç Genelge'de yer alan açıklamalara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hususlarının ilgili vergi dairesi müdürlüklerince yapılacak bir ön kontrol işleminden sonra kabulüne yönelik idari tedbirlerin ivedilikle alınması gerekmektedir.

BULGU 6: Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması

A) E-haciz Uygulaması Kapsamında Bankalar Tarafından Tahsil Edilen Tutarların Vergi Dairesi Hesaplarına Aktarılmasında Gecikmeler Yaşanması

Elektronik haciz (E-haciz) uygulaması kapsamında haczedilen para ve paraya çevrilen menkul değerlerin bankalarca vergi dairesi hesaplarına aktarılmasında gecikmeler olduğu görülmüştür.

E-haciz projesi; 6183 sayılı AATUHK'nın "Üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi" başlıklı 79'uncu maddesine istinaden borçlu mükellef için düzenlenen haciz bildirimlerinin, idare tarafından alacaklı vergi daireleri adına e-haciz uygulamasına katılan bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda bankalar tarafından cevap verilmesi, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesi ve vergi dairesi hesaplarına aktarılmasını kapsamaktadır. Bu husus, uygulamaya katılan bankalarla yapılan Protokolün "Amaç ve Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde de açıkça belirtilmiştir.

E-haciz uygulaması kapsamında, vergi dairelerince düzenlenen haciz bildirimlerinin banka genel merkezlerine gönderilmesi ve bankalar tarafından bu tebligatlara cevap verilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Bankalar tarafından borçlu mükellefin hesabında para bulunup bulunmadığının ve diğer hak ve alacak olup olmadığının bildirilmesinden sonra, vergi daireleri tarafından bakiye bulunan hesaplardan haciz yolu ile tahsilat yapılması için ilgili banka şubelerine yazı yazılmakta ve bu resmi yazıların bankaya tebliği posta yoluyla ya da memur eliyle gerçekleştirilmektedir. Daha sonra haczedilen tutarlar ilgili banka şubesi tarafından mükelleflerin vergi borçlarından mahsup edilmek üzere vergi dairesi hesaplarına elektronik fon transferi (EFT) yapılmak suretiyle aktarılmaktadır.

Yapılan incelemelerde,

- E-haciz uygulaması kapsamında haczedilen tutarların vergi daireleri tarafından resmi yazı ile istenmesi uygulaması sebebiyle idarenin, posta ve kırtasiye masrafları ve işgücü ve zaman kaybı gibi maliyetlere katlanmak zorunda kaldığı,
- Borçlu mükellefin banka hesabında para bulunduğu ve diğer hak ve alacak kaydı olmadığı halde, gerek yazışma sürecinin uzaması, gerek bankaların kendi inisiyatifleriyle mükellefin bloke konulan hesaplarında bulunan parayı vergi dairesi hesaplarına geç aktarmaları sonucu kamu alacağının tahsilinde gecikmeler yaşandığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, e-haciz kapsamında haczedilen para ve paraya çevrilen değerlerin bankalarca vergi dairelerine otomatik olarak aktarılmaması, gerek vergi dairelerinin bankalar ile yazışma sürecinin aksaması gerekse bankaların kendi inisiyatifleriyle süreci uzatmaları sebebiyle kamu alacağının geç tahsil edilmesine ve idarenin posta ve kırtasiye masrafları gibi bir takım maliyetlere katlanmasına yol açmaktadır.

B) E-haciz Protokolüne Aykırı Şekilde EFT Ücreti Kesilmesi

E-haciz uygulaması kapsamında haczedilen para ve paraya çevrilen menkul değerlerin bankalarca vergi dairesi hesaplarına aktarılması sırasında bankalarla imzalanan E-haciz Protokolüne aykırı olarak EFT ücreti kesintisi yapıldığı görülmüştür.

E-haciz uygulamasına katılan bankalarla yapılan Protokolün “Amaç ve Kapsam” başlıklı 2’nci maddesinde; Protokolün, 6183 sayılı Kanunun 79’uncu maddesine istinaden düzenlenen haciz bildirimlerinin, Başkanlıkça alacaklı vergi daireleri adına elektronik ortamda tebliğ edilmesine ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilmesine, söz konusu tebligat ve cevapların içeriğinin belirlenmesine, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesine ve vergi dairesi hesaplarına aktarılmasına ilişkin usul ve esasları içerdiği belirtilmiştir.

Protokolün 9’uncu maddesinin dördüncü bendinde ise, bankanın e-haciz uygulamaları ile ilgili olarak idareden veya mükelleflerden haberleşme, komisyon veya her ne adla olursa olsun herhangi bir bedel talep etmeyeceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen Protokol hükmünde açıkça belirtildiği üzere, haczedilen para ve paraya çevrilen her türlü menkul mal, alacak ve hakkın vergi dairesi hesaplarına aktarılması işlemi e-haciz uygulaması kapsamında olduğundan, bu işlemle ilgili olarak bankaların idareden veya mükelleflerden herhangi bir bedel talep etmesi Protokol hükmüne aykırılık teşkil etmektedir.

Yapılan incelemelerde,

- Banka şubeleri tarafından haczedilen para ve paraya çevrilen değerlerin vergi dairelerine aktarılması işlemleri için ilgili Protokole aykırı olarak EFT ücreti kesintisi yapıldığı,

- Söz konusu EFT ücreti ile ilgili olarak bankalar arasında, hatta bir bankanın farklı şubeleri arasında dahi uygulama birliği olmadığı,

- Mükellefin hesabında bulunan paranın borç tutarından az olması durumunda, mükellefin banka hesabında bulunan paradan yapılan EFT kesintisi sebebiyle tahsil edilebilecek kamu alacağının azaldığı,

tespit edilmiştir.

Bulgu konusu hususlar 2015, 2016 ve 2017 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, yeterli bakiyesi bulunmayan mükellef hesaplarından yapılan EFT kesintisi uygulaması ile bir yandan mükellefin haciz yoluyla ödenen borcunun, diğer yandan da idarenin cebren tahsil edilen alacağının azalmasına neden olunmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle,

A) Vergi dairelerinin 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesi kapsamında bankalar nezdinde haczettikleri paraların ve paraya çevrilen menkul kıymetlerin vergi dairesince tahsil edilme süresine yönelik olarak 6183 sayılı Kanun ile bu Kanun'a göre yayımlanan ikincil mevzuatta açık bir hüküm bulunmadığı,

Ancak, elektronik haczin etkinliğinin artırılması, mükellef haklarının gözetilmesi, kamu alacaklarının hızlı bir şekilde Hazineye intikal ettirilmesi bakımından, vergi dairelerince haczin tatbik edildikten sonra en kısa sürede söz konusu paraların vergi dairesi hesaplarına aktarılmasının sağlanmasına yönelik olarak GİB tarafından hazırlanacak olan iç genelgeye ilişkin çalışmaların tamamlandığı,

Diğer taraftan, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandığı, yapılandırmaya ilişkin hükümlerin de yayımı tarihinde yürürlüğe girdiği, halen gerek 7143 sayılı Kanun gerekse diğer yapılandırma kanunları olan 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun kapsamında yapılandırılan alacaklara ilişkin ödemelere devam edildiği,

Söz konusu yapılandırma kanunları kapsamında yapılandırılan ve ödemeleri devam eden amme borçları muaccel olmaktan çıktığından, bu borçlarla ilgili olarak 6183 sayılı Kanun kapsamında takip işlemi yapılmasının mümkün olmadığı, herhangi bir yanlışlığa sebebiyet verilmemesi amacıyla da çalışmalarını tamamlayan elektronik hacze ilişkin iç genelgenin GİB teşkilatına duyurulmasının bir süre ertelendiği, söz konusu erteleme yıl sonuna kadar devam edeceği,

B) 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu maddesi hükmünde 2006 yılında yapılan değişiklik sonucunda üçüncü kişiler nezdindeki hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul mal, hak ve alacaklarının haczi için bildirilmesi gereken haciz bildirimlerinin elektronik ortamda gönderilebilmesi ve cevabın da bu yolla alınabilmesine hukuken imkan tanındığı,

2008 yılından itibaren tip protokol şeklinde bankalarla yapılan protokoller kapsamında ise borçluların bankalar nezdindeki para ve menkul kıymetlerinin elektronik haciz projesi kapsamında haczine ilişkin usul ve esasların belirlendiği, tip protokolün hazırlık aşamasında, hacze konu değerlerin paraya çevrilmesi ve bu paraların vergi dairesi hesaplarına aktarılmasına ilişkin olarak taslak protokolün "Amaç ve Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde "... bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesine ve vergi dairesi hesaplarına aktarılmasına ilişkin usul ve esasları içermektedir." açıklamasına, aynı kapsamda protokolün 9'uncu maddesinde de "4- Banka, elektronik haciz uygulamaları ile ilgili olarak Başkanlıktan veya mükelleflerden haberleşme, komisyon veya her ne adla olursa olsun herhangi bir bedel talep etmeyecektir." düzenlemesine yer verildiği,

Ancak, protokol taslağının bankalarla görüşülmesi sırasında hacze konu değerlerin satışının ve paraların aktarılması işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin o süreçte mümkün olamayacağı anlaşıldığından, bu hususların protokolün 8'inci maddesi kapsamında yapılacak ek bir protokolle düzenleneceğinin kararlaştırıldığı,

2008 yılından beri uygulanmakta olan ve hacze konu değerlerin satışı ve paraların aktarılması hususlarını düzenlemeyen tip protokolün tatbiki neticesinde ise haczedilen para ve paraya çevrilen değerlerin vergi dairesi hesaplarına aktarılması işlemlerinin;

- Görevlendirilen memurlar vasıtasıyla bizzat banka şubesinden nakden,

- Bankadan yazıyla talep edilmek suretiyle havale veya EFT yoluyla vergi dairesi hesabına hesaben,

yapıldığı,

Tip protokolde paraların 6183 sayılı Kanun'un 41'inci maddesi kapsamında aktarılacağına ilişkin bir düzenleme öngörülmesine rağmen, imzalanan protokollerde bu hususa yer verilememiş olması nedeniyle, elektronik ortamda haczedilen paraların havale

veya EFT yoluyla vergi dairesi hesaplarına aktarılmasında bankacılık sisteminin genel uygulaması kapsamında işlem yapılması sonucu ile karşılaştıldığı,

Tip protokolün 9'uncu maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan düzenlemenin elektronik haciz uygulamasına, dolayısıyla haciz bildirimlerinin elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve cevaplandırılması işlemlerine ilişkin hususları kapsadığı, bunun sonucunda bu işlemler için bu fıkra kapsamında banka tarafından haberleşme, komisyon veya her ne adla olursa olsun herhangi bir bedel alınmasının mümkün olmadığı,

Bu nedenle, haczedilmiş olan paraların vergi dairesi hesaplarına havale veya EFT yoluyla aktarılması işlemlerinde ücret alınmasının bankacılık sistemi gereğince bir zorunluluk olduğu,

Kamu alacağının tahsilatının hızlandırılması ve buna imkan sağlayacak teknolojik alt yapının gelişmesiyle sistemlerin karşılıklı uyumlu hale gelmesi hususları dikkate alınarak e-haciz protokolüne bu protokolün 8'inci maddesi esas alınarak haczedilen değerlerin paraya çevrilerek 6183 sayılı Kanun'un 41'inci maddesi kapsamında vergi dairesi hesaplarına elektronik olarak aktarılmasını sağlamak amacıyla ek protokol çalışmalarının hali hazırda devam ettiği, konuya ilişkin olarak en son 05.12.2017 tarihinde İVDB'de Türkiye Bankalar Birliği'nin katılımıyla yapılan toplantıda gerekli değerlendirmelerin yapıldığı, söz konusu toplantıda yapılan değerlendirmeler ile alınan kararlara yönelik olarak Başkanlık ilgili birimleri arasında görüşmelerin sürdürülmeye devam edildiği, imzalanacak ek protokol ile haczedilen değerlerin Hazine hesaplarına hızlı aktarılmasının ve havale veya EFT ücreti ödenmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığı, bu kapsamda ek protokol çalışmalarının devam ettiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak

A) İdare tarafından verilen cevapta bir yandan vergi dairelerinin bankalar nezdinde haczettikleri paraların ve paraya çevrilen menkul kıymetlerin tahsil edilme süresine yönelik olarak meri mevzuatımızda açık bir hüküm bulunmadığı ifade edilirken, diğer yandan haczin tatbikini izleyen en kısa sürede söz konusu paraların vergi dairesi hesaplarına aktarılmasının sağlanmasına yönelik iç genelge şeklindeki bir düzenlemeye ilişkin çalışmaların tamamlandığı, ancak yapılandırma kanunları kapsamında yapılandırılan ve ödemeleri devam eden amme borçları muaccel olmaktan çıktığından herhangi bir yanlışlığa sebebiyet

verilmemesi amacıyla anılan iç genelgenin GİB teşkilatına duyurulmasının bir süre ertelendiği ifade edilmişse de, hacizli varlıkların tahsilatı ile ilgili mevzuatta açık hüküm bulunmaması, kamu alacağının geç tahsil edilmesi hatta vergi dairelerinin iş yoğunluğu sebebiyle bazılarının tahsilatının unutulması sonucunu doğurabilecektir.

Bu itibarla, elektronik haciz uygulaması kapsamında haczedilen para ve paraya çevrilen menkul değerlerin bankalarca vergi dairesi hesaplarına aktarılmasında yaşanan gecikmelerin önlenmesini teminen İdarece verilen cevapta belirtilen iç genelgenin ivedilikle GİB teşkilatına duyurularak uygulamaya konulması gerekmektedir.

B) İdare tarafından verilen cevapta, Tip Protokolün “Haczedilen Varlıkların Paraya Çevrilmesi” başlıklı 8’inci maddesinde “*Haczedilen varlıklar, vergi daireleri tarafından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri ve T.C. Maliye Bakanlığının belirlediği usul ve esaslar göz önünde tutularak paraya çevrilir. Haczedilen varlıkların elektronik ortamda paraya çevrilmesi işlemleri bankalarla yapılacak ek protokollerde düzenlenir.*” denildiği belirtilmiş, ancak anılan hüküm ile protokolün imzalandığı dönemde haczedilen değerlerin vergi dairelerine elektronik ortamda aktarımı mümkün olmadığından, bu hususun ek bir protokolle düzenlenmesinin öngörüldüğü ve bu nedenle halen yapılmakta olan tahsilatların e-haciz protokolü kapsamında yapılmadığı ileri sürülmüştür. Ancak, belirtilen madde gereğince ek protokolle düzenlenmesi öngörülen işlemler, sadece haczedilen varlıkların elektronik ortamda paraya çevrilmesi işlemleri olup, protokolün 8’inci maddesinin ilk cümlesi hükmüne göre, tip protokolün 6183 sayılı Kanun ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar uyarınca halihazırda uygulanmakta olan hacizli varlıkların memur vasıtasıyla ve EFT yoluyla tahsilatı işlemlerini de kapsadığı anlaşılmaktadır.

İdare cevabında ayrıca, tip protokolün 9’uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan düzenlemenin yalnızca haciz bildirimlerinin elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve cevaplandırılması işlemlerine ilişkin hususları düzenlemekte olduğu belirtilmiştir. Ancak, bulguda da belirtildiği üzere anılan protokolün kapsamı protokolün 2’nci maddesinde açıkça belirlenmiş olup, buna göre protokol “*...haciz bildirimlerinin, T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca alacaklı vergi daireleri adına elektronik ortamda tebliğ edilmesine ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilmesine, söz konusu tebligat ve cevapların içeriğinin belirlenmesine, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesine ve vergi dairesi hesaplarına aktarılmasına ilişkin usul ve*

esaslari”nı da içermektedir. Görüldüğü üzere, haczolunan para ve paraya çevrilen değerlerin vergi dairesi hesaplarına aktarılması işlemleri yukarıda adı geçen protokolün 8’inci maddesine ilişkin değerlendirmede de belirtildiği üzere, anılan protokolün kapsamındadır.

Öte yandan, protokolde aksi belirtilmediği sürece, tüm maddelerin kapsam maddesinde belirtilen işlemler için geçerli olması beklenmekte, nitekim protokolün 9’uncu maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan “*bankanın e-haciz uygulamaları ile ilgili olarak idareden veya mükelleflerden haberleşme, komisyon veya her ne adla olursa olsun herhangi bir bedel talep etmeyeceği*” hükmüne ilişkin herhangi bir kapsam sınırlaması da bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bahse konu hükmün anılan protokolün kapsamında yer alan tüm işlemler için uygulanması gerekmektedir.

Yine İdare tarafından verilen cevapta kamu alacağı tahsilatının hızlandırılması amacıyla elektronik ortamda haczedilmiş varlıkların elektronik ortamda paraya çevrilmesini ve vergi dairesi hesaplarına intikalini sağlayacak ek protokol çalışmalarının devam ettiği ve konuya ilişkin olarak en son 05.12.2017 tarihinde Türkiye Bankalar Birliği koordinatörlüğünde elektronik haciz sistemine dahil olan bankalarla yapılan toplantıda da gerekli değerlendirmelerin yapılmış olduğu ve çalışmalarda önemli yol kat edildiği, imzalanacak ek protokol ile haczedilen değerlerin Hazine hesaplarına aktarılmasının hızlanacağı, ayrıca herhangi bir havale veya EFT ücreti ödenmesinin önüne geçileceği ifade edilmişse de, 2018 yılında da söz konusu uygulamanın önüne geçilemediği görülmüştür.

Bu itibarla E-haciz uygulaması kapsamında haczedilen para ve paraya çevrilen menkul değerlerin bankalarca vergi dairesi hesaplarına aktarılması sırasında bankalarla imzalanan E-haciz Protokolüne aykırı olarak EFT ücreti kesintisi şeklindeki yersiz ve hukuki bir dayanağı olmayan uygulamanın sona erdirilmesini teminen gerekli çalışmaların ivedilikle tamamlanması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 7: Araç Haczi İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması

6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılan araç haczi işlemlerinde, araç siciline işlenen haciz kayıtlarının sonraki süreçte düzenli olarak yakalamalı hacze dönüştürülmediği görülmüştür.

6183 sayılı Kanun’un “Menkul Malların Haczi” başlıklı 77’nci maddesinin ikinci fıkrasında; “*Resmi sicile kayıtlı olan menkul malların haczi, sicillerine işlenmek üzere sicilin*

tutulduğu daireye tebliğ edilmek suretiyle de yapılır. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligata elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmüne yer verilmek suretiyle, menkul mal haczinin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre, resmi sicile kayıtlı olan menkul mallar üzerine konulan haczin mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Emniyet Genel Müdürlüğü ile GİB arasında yapılan protokol çerçevesinde, haciz işleme sistemi GİB’in kullanımına açılmış olup vergi dairesinde görevli memurlara doğrudan araç siciline haciz takyidat şerhi eklenmesi imkânı tanınmıştır.

30.06.2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği’nin II. Kısım II. Bölüm “Menkul Malların Haczi” alt başlığının 3’üncü bendinin dördüncü paragrafında ise aşağıdaki hususlar belirtilmiştir:

“Emniyet Genel Müdürlüğüne bağlı trafik şube ve bürolarına kayıtlı araçların sicillerine haciz tatbikiyle yetinilmemelidir. Söz konusu araçların çalınması, kaybolması ve hasar görmesi ihtimalini ortadan kaldırmak ve amme alacağının biran evvel tahsilini sağlamak amacıyla, 6183 sayılı Kanununun 78 inci maddesi uyarınca fiili haczinin gerçekleştirilmesi ve 82 nci maddesi uyarınca gerekli muhafaza tedbirlerinin alınması gerekmektedir.”

Yukarıda yer verilen Kanun ve Tebliğ hükümlerine göre, araç siciline haciz şerhi konulduktan sonra mükellef borcunu ödemediği takdirde vergi dairesince haczin yakalamalı hacze çevrilmesi ve daha sonra yakalanan aracın satış işlemlerine başlanması gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, mükellefin borcuna karşılık olarak uygulanan araç hacizlerinin yakalamalı hacze çevrilmesi işleminin hiç yapılmadığı ya da haciz uygulamasından çok sonraki bir tarihte yapıldığı tespit edilmiştir.

Hacizli araçlara yakalamalı haciz uygulanmaması, kamu alacağının geç tahsil edilmesi veya tahsil kaynağı olan aracın hasar görmesi, kaybolması ve çalınması durumunda kamu alacağının hiç tahsil edilememesi ihtimalini ortaya çıkarmaktadır.

Haciz işleminden elde edilmek istenen sonuç, borçlunun borcunu ödemeye zorlanması, bu sağlanamazsa nihayetinde hacizli malın satılıp paraya çevrilerek kamu

alacağına tahsil edilmesidir. Uygulamada ise, yukarıda belirtildiği üzere, haciz yakalamalı hacze çevrilmemekte, borçluların çoğu hacizli araçları serbestçe kullanabilmektedir. Dolayısıyla borçlunun günlük yaşamında herhangi bir zorluğa ve aksamaya sebebiyet verilmemekte ve bu suretle haciz uygulamasından elde edilmek istenen amaca ulaşamamaktadır.

Bulgu konusu husus 2015, 2016 ve 2017 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, mükelleflerin borçlarına karşılık olarak araçları üzerine konulan haczin yakalamalı hacze çevrilmesi ve bu suretle kamu alacağına güvenliği ve tahsiline yönelik işlemlerin yürütülmesi yönünde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, kişilerin mal varlığına dahil olan değerler üzerine çeşitli kanunlardan kaynaklı olarak takyidat konulmasının mümkün olduğu, Borçlunun mal varlığına dahil olan değerler üzerine tatbik edilmiş olan takyidatların öncelikli olup olmadığının tespitinde ise, takyidatların tatbik edildikleri tarih ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve 6183 sayılı Kanun gibi Kanunlarda yer verilen hükümlerin esas alınmasının gerektiği,

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun Üçüncü Bölümünde düzenlenen "taşınır mal rehni"nin bir alacak hakkının taşınır eşya ya da bir alacak veya temlik edilebilir bir hak ile güvence altına alınmasını sağlayan fer'i ve sınırlı bir aynı hak olduğu, rehinli alacaklıya borcun ödenmemesi durumunda güvence konusunu 2004 sayılı Kanun hükümlerine göre paraya dönüştürme ve elde edilen bedelden alacağını öncelikle tahsil etme yetkisi verdiği, bunun yanı sıra rehin hakkının doğması için rehinle temin edilen alacağın muaccel olması zorunluluğunun bulunmadığı, doğmuş ve doğacak alacakların temini için rehin tesisinin mümkün olduğu, muacceliyetin sadece rehnin paraya çevrilmesinde ve takas ve mahsup hakkının kullanılmasında bir ön şart olduğu,

Öte yandan, kamu alacakları için tatbik edilen hacizlerin öncelikli olup olmayacaklarının 6183 sayılı Kanun'un 21, 69 ve 74'üncü maddelerindeki düzenlemeler dikkate alınarak tespit edilmesinin gerektiği,

Sicillerine haciz şerhi konulan motorlu taşıtların fiilen haczine ilişkin açıklamalara Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği ve 2007/4 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi'nde yer

verildiği,

Bu kapsamda, kamu alacağı için borçlunun mal varlığına tatbik edilmiş olan hacizden önce bir rehnin bulunması durumunda, bu rehnin öncelikli olabilmesi için ya birinci sırada olması ya da genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç dışındaki alacaklar için haciz tatbik edilmiş olmasının icap ettiği, dolayısıyla kamu alacağı için borçlunun mal varlığına tatbik edilmiş olan hacizden önce bir rehnin bulunması durumunda, rehnin takyidat sıralamasında birinci sırada olması ve vergi dairesince genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç mahiyetindeki alacaklar için haciz tatbik edilmiş olmaması halinde vergi dairesi haczinin rehne karşı bir öncelik hakkının olmayacağı, diğer taraftan 6183 sayılı Kanun'un 28.02.2018 tarihli ve 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 47'nci maddesi ile değişik 21'inci maddesinin ikinci fıkrasında gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan kamu alacaklarının o eşya ve gayrimenkulün bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra geleceğinin hüküm altına alınması nedeniyle borçluya ait motorlu taşıtlara, taşıtın aynından doğan borç olan motorlu taşıtlar vergisi borcu için haciz tatbik edilmiş olsa dahi rehnin takyidat sıralamasında birinci sırada olması durumunda haciz tatbik edilen taşıta ait motorlu taşıtlar vergisinin de bu rehne karşı bir öncelik hakkının bulunmayacağı,

6183 sayılı Kanun'un 74'üncü maddesi hükmünün, satışa çıkarılan hacizli malın, satışından elde edilecek bedelin kamu alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla takip giderlerini geçmeyeceğinin kesin olarak anlaşıldığı hallerde, tahsil dairesine satışı erteleme yetkisi verdiği, ancak tahsil dairesinin satışı ertelemesinin, amme idaresi alacağından önce alacağı bulunan kişilerin takip haklarını etkilemediği,

Bu itibarla, siciline haciz tatbik edildiği halde fiilen bu araçların haczedilmemesinin yukarıda yapılan açıklamalarda da belirtildiği üzere araçlar üzerinde birinci sırada rehin bulunması durumunda ve bu rehin genel olarak araç alımından veya başka gerekçeler nedeniyle kullanılan banka kredi sözleşmelerinden kaynaklanması ve banka lehine tesis edilen rehinlerin kredi borçlusunun banka nezdinde doğmuş ve doğacak tüm borçlarının teminatını oluşturması nedeniyle bir kısım araçların satılmasının mümkün olamayacağı,

Bu nedenle, siciline haciz konulan ancak birinci sırada rehin takyidatı bulunan araçların satışının vergi dairesi için verimli bir sonuç doğurmayacağı, araçların otoparka çekilmesi ve muhafazası için ödenecek ücretlerin yekün oluşturacağı hususları dikkate alındığında, siciline haciz tatbik edilmiş her aracın fiilen haczedilmemesinin mükellef ve

kamu yararına olduğunun değerlendirildiği,

Öte yandan, amme borçluları hakkında vergi dairelerince takip yapılmasını engelleyen iflas, iflas erteleme, ihtiyati tedbir, yürütmeyi durdurma gibi mahkeme kararları ve kamu alacağının 6183 sayılı Kanun ile diğer kanunlar uyarınca tecil edilmesinin de araçların fiilen haczini ve satışını engellediği,

6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin altıncı fıkrası hükmü gereğince tahsil dairesinin alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükellef olduğu, bu nedenle haczi koyan tahsil dairelerince, haczedilen taşıtların fiilen haczinin her bir mükellef bazında, mükelleflerin faaliyet konuları ve faaliyetlerine devam edip etmedikleri ayrıca haczedilen taşıt üzerindeki diğer şerhler de dikkate alınmak suretiyle mükelleflerin ticari hayatlarının olumsuz etkilenmemesi ve bu suretle kamu alacağının tahsilinin daha da zorlaştırılmaması amacıyla araçların fiilen haciz işlemlerinin geciktirilebildiği,

Bununla birlikte konu ile ilgili olarak GİB teşkilatına 19.02.2018 tarihli ve 21305/21307 sayılı yazı ile gerekli duyurunun yapıldığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında kamu alacakları için tatbik edilen hacizlerin öncelikli olup olmayacaklarının tespitinde 6183 sayılı Kanun'un 21, 69 ve 74'üncü maddelerinde yer alan düzenlemelerin esas alınması gerektiği, siciline haciz konulan ancak üzerinde birinci sırada rehin takyidatı bulunan araçların satışının vergi dairesi için verimli bir sonuç doğurmayacağı, amme borçluları hakkında vergi dairelerince takip yapılmasını engelleyen iflas, iflas erteleme, ihtiyati tedbir, yürütmeyi durdurma gibi mahkeme kararları ile kamu alacağının 6183 sayılı Kanun ile diğer kanunlar uyarınca tecil edilmesi hususlarının da araçların fiilen haczinin ve satışının engelleyici unsurlarını oluşturduğu yönünde açıklamalara yer verilmiştir. Ancak bulgumuz 6183 sayılı AATUHK'nin "Amme alacaklarında rüçhan hakkı" başlıklı 21'nci, "Amme idareleri arasında hacze iştirak" başlıklı 69'uncu ve "Paraya çevirme" başlıklı 74'üncü maddesi hükümleri esas alınarak düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle bulgu konusu husus anılan madde hükümlerinde yer verilen şartlar ve koşullar sağlandığı hallerde araç sicillerine haciz şerhi konulan mükellefler nezdinde yakalamalı haciz işlemlerinin 6183 sayılı Kanun'a aykırı olarak zamanında yapılmamasıdır.

Bilindiği üzere 6183 sayılı AATUHK'nin "Menkul malların satışı" başlıklı 84'üncü maddesinin birinci fıkrasında menkul malların haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde tahsil dairelerince satışa çıkarılmasına hükmedilmiş, söz konusu hüküm ile haciz şerhinin uzun bir zaman aralığını kapsayacak şekilde bekletilerek gerek kamu alacağının hazineye intikalinin geciktirilmesinin gerekse amme borçlusu mükelleflerin ticari hayat içinde sürekli iş ve işlemlerde buldukları bankalar ve müşterileri nezdinde güvenilirliklerinin olumsuz yönde etkilenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Ancak yerinde yapılan denetimlerde amme borçlusu mükelleflerin araçlarına konulan haciz işlemlerinin 6183 sayılı AATUHK'nin 84'üncü maddesine aykırı olarak 3 ayı oldukça aşan sürelerde yakalamalı hacze dönüştürüldüğü veya hiç dönüştürülmeyerek uzun bir zaman aralığında haciz şerhinin korunduğu görülmüştür.

Bu itibarla, 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılan araç haczi işlemlerinin hukuki süresi içinde yakalamalı hacze dönüştürülmesi için gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

BULGU 8: Diğer Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil Edilmek Üzere Vergi Dairesi Müdürlüklerine Gönderilen, Ancak Kesinleşmemiş Olması Nedeniyle Sonraki Süreçte Ortadan Kalkan İdari Para Cezalarına İlişkin Takip ve Dava Masrafları Özelinde 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.

Anayasamızın 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 davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir." denilmekte olup, söz konusu hükme

uygun olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Kişisel sorumluluk ve zarar" başlıklı 12'nci maddesinde;

"Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar.

Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.

Zararların ödettilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır. Ancak fiilin meydana geldiği tarihte en alt derecenin birinci kademesinde bulunan memurun brüt aylığının yarısını geçmeyen zararlar, kabul etmesi halinde disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulu kararına göre ilgili memurca ödenir." hükmüne yer verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) "Kamu Zararı" başlıklı 71'inci maddesinin birinci fıkrasında kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanan kamu zararının tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleyen Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in konuya ilişkin "Kamu zararının belirlenmesi" başlıklı 6'ncı maddesinin (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 (ğ) 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 6'ncı maddede belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle kontrol, denetim veya inceleme, Sayıştay'ca kesin hükme bağlama ve adlî, idarî veya askerî 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;

"...

Buna göre genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsil edilebilmesi için, bu cezalara ilişkin idari yaptırım kararlarının kesinleşmesi gerekmektedir.

Kabahatler Kanunu, genel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmeyen ve süresinde ödenmeyen idari para cezalarının takip ve tahsilinde idari yaptırım kararlarının kesinleşme şartını aramamaktadır. Ancak, bu idari para cezalarının düzenlendiği özel kanunlarda yer alan hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulması neticesinde idari para cezalarının takip edilebilir aşamaya gelmesi, idari para cezasının kesinleşmesidir.

..." denilerek tahsilatın ön koşulunun idari para cezası yaptırımı uygulamasına yetkili idarelerce kesilen cezaların kesinleşmesi olduğu, kesinleşmenin ise kanun yollarının tüketilmesine bağlı olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Yapılan incelemeler neticesinde ise;

Başta 5236 sayılı Kabahatler Kanunu olmak üzere, ilgili Kanunlarınca idari para cezası uygulama konusunda yetkilendirilmiş Çevre ve Şehircilik il müdürlükleri, kaymakamlıklar, komutanlıklar, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı bölge müdürlükleri, Türkiye İş Kurumu il müdürlükleri, Karayolları Genel Müdürlüğü, Bakanlıkların ilgili birimleri vb. idareler 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.

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 bir deyişle kamu alacağının tahsiline yönelik ödeme emirlerine karşı dava açılmasında kasıt, kusur ve ihmali bulunan diğer idare personeline rücu edilmesi yönünde hukuki gereklilik yerine getirilmelidir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, söz konusu bulguya istinaden yetkili idarelerce ilgili kanunlarında kesinleşme şartı aranan idari para cezalarının kesinleşmeden tahsil dairelerine gönderilmesi ve cebri takip aşamasında idari yaptırım kararına istinaden yargı mercilerince verilen iptal kararının veya idarenin tasarrufu gibi nedenlerle kaldırılan idari para cezalarının tahsil dairelerine bildirilmemesi sonucunda vergi dairelerinin cebri icra işlemlerine karşı açılan davalarda ortaya çıkan yargılama giderleri ve takip masrafları gibi masraflara katlanması halinde; bu masrafların kamu zararına sebebiyet veren idareye rücu edilmesi gerektiği hususunda 31.05.2019 tarihli ve 81462 sayılı Genel Yazı ile Vergi Dairesi Başkanlıklarına, yine 31.05.2019 tarihli ve 81465 sayılı Genel Yazı ile de Defterdarlık Gelir Müdürlüklerine gerekli duyurunun yapılmış olduğu,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdarece bulgu konusu husus hakkında rücu mekanizmasının işletilmesi amacıyla konunun Genel Yazı ile Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Defterdarlık Gelir Müdürlüklerine gerekli duyurunun yapıldığı ifade edilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilemeyeceğinden, bulguda açıklanan masraflar söz konusu olduğunda rücu yoluna gidilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 9: Başkanlığın Taraf Olduğu Davalardan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmemesi ve Koşullu Yükümlülüklerin/Varlıkların Açıklanmaması

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) taraf olduğu davalardan kaynaklanan mevcut yükümlülüklerle mali tablolarda yer verilmediği, koşullu varlık ve yükümlülüklerin ise mali tablo dipnotlarında açıklanmadığı görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ihtiyatlılık ilkesi gereği, muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelik'te belirtilen durumlarda karşılık ayrılacağı; 6'ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise Yönetmelik'te belirtilen durumlarda ayrılan karşılıkların gider olarak muhasebeleştirilip raporlanacağı, koşullu yükümlülüklerden kaynaklanan ve kamu idarelerinden ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların çıkışına neden olabileceği güvenilir bir biçimde tahmin edilen tutarlar için karşılık ayrılarak faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde de, karşılık ayrılma şartlarını sağlayan yükümlülüklerin kısa ya da uzun vadeli olma durumlarına göre 379/479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesaplarına alacak ve 630-Giderler Hesabına borç kaydedilmesi öngörülmüştür.

Öte yandan, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin;

“Garantiler ile diğer koşullu yükümlülüklerin kaydı ve değerlemesi” başlıklı 40/A maddesinde, kamu idaresi adına verilen garantiler ile kamu idarelerinin geçmişteki bir olay sonucunda, kontrolünde olmayan gelecekteki belirsiz olayların gerçekleşmesi ya da gerçekleşmemesi ile teyit edilebilecek olan ve ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların çıkışı güvenilir bir şekilde ölçülemeyen diğer koşullu yükümlülüklerinin nazım hesaplar ana hesap grubunda ihtiyaca göre açılacak hesaplarda izleneceği, bununla birlikte ekonomik fayda çıkışı ihtimali uzak olan mali işlemlere ilişkin herhangi bir kayıt yapılmayacağı,

“Koşullu varlıkların kaydı ve değerlemesi” başlıklı 40/B maddesinde ise, kamu idarelerinin, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan koşullu varlıkların nazım hesaplar ana hesap grubunda ihtiyaca göre açılacak hesaplarda izleneceği ve kamu idaresine ekonomik fayda sağlamanın neredeyse kesin hale gelmesi ve varlığın değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelirin değişikliğinin olduğu dönemin mali tablolarına yansıtılacağı,

ifade edilmektedir.

Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklara ilişkin 19 numaralı Devlet Muhasebesi Standardında da (DMS 19), anılan Standart kapsamına giren karşılıkların mali

tablolarla yansıtılabilmesi;

1. Geçmişteki bir olaydan kaynaklanan hukuki veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün bulunması,
2. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kurum ya da kuruluştan çıkmasının muhtemel olması,
3. Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması,

şartlarının birlikte var olmasına bağlanmıştır. Buna göre şayet geçmişteki bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün doğma ihtimali olmakla birlikte henüz kesin değilse veya mevcut bir yükümlülüğün olduğu bilindiği halde buna ilişkin olarak kurumdan kaynak çıkışı ihtimali düşükse ya da var olan yükümlülük tutarı yeterince güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa, karşılık ayırmak mümkün değildir. Bu durumda söz konusu olan koşullu yükümlülüktür. Kamu idaresine gelecekte ekonomik yarar sağlama olasılığı bulunan ve henüz kesin olmayan olayların bulunması halinde ise koşullu varlıklar açıklanmalıdır. Karşılıkların aksine, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklara mali tablolarda yer verilmesi mümkün değildir. İdare tarafından koşullu olduğuna karar verilen yükümlülük ve varlıkların nazım hesaplar ana hesap grubunda ihtiyaca göre açılacak hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve DMS 19 açıklamaları gereğince, kamu idarelerinin taraf oldukları ve henüz kesinleşmemiş davaların sonuçlarıyla ilgili gerçekçi tahminlerde bulunarak karşılık ayırma koşullarını sağlayanlarla ilgili karşılık ayırmaları gerekmekte, bu şartları sağlamayan yükümlülükler ise koşullu yükümlülük olarak mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır. Yine yasal yollarla takip edilen ve idareye ekonomik yarar sağlama potansiyeli bulunan hak talepleri, koşullu varlık olarak mali tablo dipnotlarında gösterilmelidir.

Yapılan incelemeler neticesinde ise, GİB Hukuk Müşavirliği ve vergi dairesi başkanlıkları hukuk büroları tarafından takip edilmekte olan, geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve GİB'in taraf olduğu çeşitli davaların bulunduğu, ancak idare tarafından hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüklerinin olup olmadığının değerlendirilmediği, karşılık ayırma şartlarını sağlayanlara ilişkin olarak ise karşılıkların ayrılmadığı ve herhangi bir koşullu varlık ya da yükümlülüğün nazım hesaplarda izlenmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, GİB tarafından üretilen mali tablolar ile tablo dipnotları, taraf olunan davalardan kaynaklanan mevcut ve koşullu yükümlülükler ile koşullu varlıklar hakkında

doğru ve tam bilgiyi yansıtmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulgu ile ilgili olarak 18.06.2019 tarihli ve 86108 sayılı yazı ile Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden görüş istendiği ve işlemlerin gelecek görüş kapsamında yürütüleceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulgu konusu hususa ilişkin olarak Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden gelecek görüş uyarınca işlemlerin yürütüleceği yönündeki idare cevabı mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından ve dipnotlardaki eksiklikleri gidermeyeceğinden, 2018 yılı mali tabloları ile tablo dipnotlarının taraf olunan davalardan kaynaklanan mevcut ve koşullu yükümlülükler ile koşullu varlıklar hakkında doğru ve tam bilgiyi yansıtmadığı hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 10: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması

A) Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) bağlı bazı birimlerde işçi statüsünde çalıştırılan personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı görülmüştür.

Bilindiği üzere 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Bazı kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların kıdem tazminatı" başlıklı 112'nci maddesine, 2014 yılında 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun'un 8'inci maddesi ile eklenen fıkrada alt işverenler tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan ve kamuoyunda "taşeron işçi" olarak bilinen personele ilişkin kıdem tazminatlarının, çalıştırıldıkları son kamu kurum veya kuruluşu tarafından ödenmesi hükmü getirilmişti. Daha sonra 24.12.2017 tarihli ve 30280 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 696 sayılı KHK ile bu işçilerin kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçişine imkân sağlanmış, taleple bulunan işçilerden aranan 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.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 291 ve 342'nci maddeleri uyarınca, ilgili mevzuatında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde

ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı, faaliyet döneminden sonraki yıllarda ödenecek uzun vadeli kıdem tazminatları 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, 55 muhasebe birimi tarafından 2018 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.

Bahsi geçen mevzuat ve muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması sonucu 372 ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının anılan kamu idaresine ait yükümlülükleri tam olarak yansıtmaması, ayrıca dönem içerisinde 630-Giderler Hesabına (630.15.4 Kıdem Tazminatı Karşılıkları) eksik kayıt yapılması neticesinde 2018 Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda anılan hesaplar itibariyle 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.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler" başlıklı 10'uncu maddesinin (b), (c) ve (e) 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.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde 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 yılsonlarında 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 ise vadesi bir yılın altına inen yükümlülüklerin ise 472 no.lu Hesaptan 372 no.lu Hesaba aktarılması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, GİB'e bağlı bazı birimlerde içinde bulunulan faaliyet döneminde ödenmesi öngörülme kırım 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.

Bu itibarla, kamu idaresi tarafından vadesi bir yılı aşan yükümlülüklerin 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı yerine, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi neticesince GİB 2018 yılı Bilançosunda kısa vadeli yabancı kaynaklar fazla, uzun vadeli yabancı kaynaklar ise eksik gösterilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne gönderilen 31.05.2019 tarihli ve 81631 sayılı yazı ile, muhasebe işlemlerinde yapılan hatalar ile hatalı kayıtların düzeltilmesi ve bundan sonra hataya neden olunmaması konusunda Genel Müdürlüklerince taşra birimlerine gerekli bilgilendirmelerin yapılmasının istendiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak A) Kamu idaresi tarafından bulgunun A bendinde konu edilen hususa ilişkin olarak, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazı gönderilmek suretiyle gerekli düzeltmelerin yapılması için talepte bulunduğu belirtilmişse de, yapılacak olan düzeltici işlemler 2018 yılına ilişkin mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, istihdam edilen işçi statüsündeki bazı personel için kıdem tazminatı ayrılmaması sonucu 372 ve 472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesapları ile 630-Giderler Hesabı itibarıyla 2018 yılı

Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

B) Kamu idaresi tarafından bulgunun B bendinde konu edilen hususa ilişkin olarak, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazı gönderilmek suretiyle gerekli düzeltmelerin yapılması için talepte bulunulduğu belirtilmişse de, yapılacak olan düzeltici işlemler 2018 yılına ilişkin mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, uzun vadeli kıdem tazminatı yükümlülüklerinin kısa vadeli yükümlülükler arasında gösterilmesi sonucu 372 ve 472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesapları itibarıyla 2018 yılı Bilançosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 11: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması

Gelir İdaresi Başkanlığı (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, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği uyarınca 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Anılan Yönetmelik'in 215'inci maddesinde, kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarının ise 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmesi öngörülmüştür.

Diğer taraftan, genel bütçeli idarelerce hurdaya ayrılan taşınırın satış işlemleri, 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. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'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,

tespit edilmiştir.

Bu itibarla, hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırların mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi sonucu GİB 2018 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından gönderilen 31.05.2019 tarihli ve 126563 evrak kayıt numaralı yazıda bahsi geçen işlemlerine ilişkin bulguda belirtilen muhasebe kayıtlarının yapıldığının bildirildiği; diğer taraftan konuya ilişkin 29.05.2019 tarihli ve 79102/79104 sayılı yazılar ile Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık ilgili birimlerinden gerekli düzeltmelerin yapılmasının istenildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından her ne kadar GİB Merkez Saymanlık Müdürlüğüne bulguda belirtilen muhasebe kayıtlarının yapıldığı belirtilmişse de, bu durum Başkanlığın taşra teşkilatınca yapılan ve bulguya dayanak teşkil eden muhasebe hatalarını

etkilememektedir. Yine kamu idaresince, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklara yazı gönderilmek suretiyle gerekli düzeltmelerin yapılması için talepte bulunulduğu belirtilmişse de, yapılacak olan düzeltici işlemler 2018 yılına ilişkin mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırın mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi sebebiyle 2018 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 12: Tesis ve Sistem Niteliğinde Olan Duran Varlıkların Hatalı Olarak Demirbaşlar Hesabında İzlenmesi

Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) bağlı bazı birimlerde 253-Tesis Makine ve Cihazlar Hesabında izlenmesi gereken iletişim/haberleşme tesisleri, enerji tesisleri ile görüntüleme, bilgi toplama ve takip sistemlerinin 255-Demirbaşlar Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin konuya ilişkin;

177'nci maddesinde, 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının, kamu idarelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan büro makine ve cihazları hariç her türlü makine, tesis ve cihazları ile bunların eklentileri ve yükleme, boşaltma, aktarma makine ve gereçlerinin izlenmesi için kullanılması,

181'inci maddesinde ise 255-Demirbaşlar Hesabının, kamu idarelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi uzun süre kullanılabilen varlıkların izlenmesi için kullanılması,

hüküm altına alınmıştır.

31.12.2014 tarihli ve 29222 (4.mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Taşınır Mal Kapsamındaki Tesisler ve Detay Kodlarına ilişkin 39 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile de 253-Tesis, Makine ve Cihazlar ana hesabı yalnızca taşınır malları kapsayacak şekilde yeniden sınıflandırılmış ve taşınır mal kapsamındaki tesislere ilişkin taşınır II'nci düzey kodları ve alt detay kodlar, anılan Genel Tebliğ'in 5'inci maddesi ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

“a) 253.01.01- İletişim/Haberleşme Tesisleri: Bu koda; haberleşme amaçlı baz istasyonları ile binalarda kurulu bulunan elektronik veya mekanik telefon santralleri kaydedilebilecektir.

b) 253.01.02- *Enerji Tesisleri: Bu koda; kamu binası veya yerleşkesine enerji sağlayan ve taşınır kod listesinin 253.02 kodunun alt detay kodlarına kaydedilenler dışında kalan büyük jeneratörler kaydedilecektir.*

c) 253.01.03- *Görüntüleme, Bilgi Toplama ve Takip Sistemleri: Bu koda; kamu binalarında kurulu bulunan kameralı güvenlik sistemleri, personel ve ziyaretçi için turnikeli-kameralı geçiş sistemleri ile balıkçı gemileri, uçak ve TIR'ların takibi için kurulan uydulu takip sistemleri ve uluslararası su yolu gemi trafiği yönetim sistemleri kaydedilecektir.*

d) 253.01.99- *Diğer Tesis ve Sistemler: Yukarıdaki kodlara kaydedilemeyen tesisler, bu kodun altına, gerekli görülmesi halinde alt detay kod açmak suretiyle kaydedilecektir.*”

Buna göre, kamu idarelerinin uygulamada birlik sağlanması amacıyla 252-Binalar Hesabı, 255-Demirbaşlar Hesabı veya başka herhangi bir hesapta izlemekte oldukları yukarıdaki tanım kapsamına giren iletişim/haberleşme ve enerji tesisleri, görüntüleme, bilgi toplama ve takip sistemleri ile diğer tesis ve sistemlerini gerek muhasebe sisteminde gerekse taşınır sisteminde 253 no.lu Hesabın ilgili ayrıntı kodlarına aktarmaları gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, yukarıda belirtilen açık mevzuat hükmüne rağmen GİB'e bağlı bazı birimlerde söz konusu aktarma işleminin yapılmadığı, ayrıca 2018 yılında ihale veya doğrudan temin yöntemi ile satın alınan çeşitli tesis ve sistemlerin de 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı yerine 255-Demirbaşlar Hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabına eksik, 255-Demirbaşlar Hesabına fazla kayıt yapılması suretiyle Başkanlık 2018 yılı Bilançosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda konu edilen hususlarla ilgili olarak, Muhasebat Genel Müdürlüğünün 31.12.2014 tarihli ve 29222 (4.mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Taşınır Mal Kapsamındaki Tesisler ve Detay Kodlarına ilişkin 39 Sıra No'lu Tebliği gereğince, GİB Taşınır Yönetim Sistemine daha önce 255 taşınır hesap kodunda kayda alınan taşınırların, 253 taşınır hesap koduna aktarılacak suretiyle bulguda belirtilen hususun düzeltilmesinin sağlandığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında bulgu konusu hususa ilişkin olarak Muhasebat Genel Müdürlüğünün 39 Sıra No'lu Tebliği gereğince 255-Demirbaşlar Hesabından 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabına aktarılmasına ilişkin düzeltmelerin yapıldığı ifade edilmişse de bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilemeyeceğinden, bahse konu hesaplar

itibarıyla 2018 yılı Bilançosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 13: Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi

A) Hazine mülkiyetinde bulunup Milli Emlak Genel Müdürlüğünce Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) merkez ve taşra teşkilatındaki farklı birimlerine tahsis edilen bazı taşınmazların ilgili varlık hesaplarında izlenmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Taşınır ve taşınmaz işlemleri" başlıklı 44'üncü maddesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır ve taşınmaz edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması gibi hususların ilgili kanunlarında düzenleneceği ifade edilmiştir. Anılan madde hükmünde ayrıca, bu malların kaydı ile taşınırın muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığınca, verilen yetkiye istinaden çıkarılan ve 13.09.2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in;

4'üncü maddesinde, "Taşınmaz ve haklar"; "*Kamu idarelerinin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere arazi, arsa, bina, yer altı ve yer üstü düzenleri ile sınırlı aynı haklar ve kişisel haklar*" şeklinde tanımlanmış;

5'inci maddesinde, taşınmazların kayıt ve kontrol işlemlerine ilişkin usul ve esaslar açıklanırken, ikinci fıkrasında; tapuda kayıtlı olan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, bu taşınmazlardan maliyet bedeli belirlenemeyenlerin ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınacağı; tapuda kayıtlı olan taşınmazlardan maliyet ve rayiç bedeli belirlenemeyen taşınmazlar ile tapuda kayıtlı olmayan taşınmazlardan sadece ekonomik olarak değerlendirmeye konu olanlar ile kamusal ihtiyaçlarda kullanılan taşınmazların, orta mallarının, genel hizmet alanlarının ve Bakanlık tarafından iz bedeli ile takip edilmesine karar verilen diğer taşınmazların iz bedeli üzerinden kayıtlara alınacağı; aynı maddenin devamında, kayıt işlemlerinin taşınmaz giriş ve çıkış kayıtlarının tutulması ve ilgili cetvellere

kaydedilmesi süreçlerini kapsadığı ve genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mülkiyetinde, yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların kaydı ve yönetimi ile ilgili olarak bu Yönetmelik gereğince yapılması gereken kayıt ve kontrol işlemlerinin kuruluş kanunları ile özel mevzuatlarındaki hükümler uyarınca, bu idarelerin yetkili ve görevli birimleri tarafından yapılması gerektiği;

7'nci maddesinde, tapu kütüğünde üçüncü kişiler adına tescilli veya diğer kamu idarelerinin yönetiminde olmakla birlikte irtifak hakkı tesisi, tahsis, kiralama, kullanma izni verilmesi gibi yollarla kullanım hakkı kendilerine verilen taşınmazların kaydının Ek 6'daki "Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formu"nda yer alan bilgileri içerecek şekilde yapılması,

öngörülmüştür.

Anılan Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde ise, 5'inci maddenin ikinci fıkrasına göre maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazların, bu değerler üzerinden kayıtlara alınmaya kadar emlak vergi değerleri üzerinden kayıtlara alınacağı ifade edilmiştir. Bu düzenlemeye göre, 30.09.2014 tarihine kadar kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerce taşınmazların fiili envanterinin tamamlanması, 01.10.2014 tarihi itibarıyla bu taşınmazların ilgili muhasebe birimlerince fiili envanter bilgileri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması ve 31.12.2016 tarihine kadar rayiç değerlerin tespit edilerek muhasebe kayıtlarının bu değerler üzerinden güncellenmesi gerekmektedir. Daha sonra bu süre 17.03.2017 tarihli ve 30010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/9854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 31.12.2017 tarihine kadar uzatılmıştır.

Tahsis işleminde, işleme konu olan taşınmaz mal, kamu hizmetinin ifası amacıyla ilgili kamu idaresinin kullanımına bırakılmaktadır. Adına tahsis yapılan idarenin kullanımına bırakılan kamu kaynaklarının tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işleminin ilgili kamu idaresince muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Kendisine taşınmaz tahsis edilen kamu idaresinin tahsis işlemini nasıl muhasebeleştireceği ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'de açıklanmış olup anılan Yönetmelik'in 172, 174 ve 176'ncı maddelerinde, tahsis edilen taşınmazların niteliğine göre 250-Arazi ve Arsalar, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ve 252-Binalar Hesaplarında takip edileceği; 185-186'ncı maddelerinde de maddi duran varlık bedellerinin

yararlanma süresi içerisinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek amacıyla 257- Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının kullanılması gerektiği ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede, GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların fiili envanter çalışmalarının ve muhasebe kayıtlarına alma işlemlerinin 31.12.2018 tarihi itibarıyla tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, GİB tarafından tahsisli kullanılan arsa-arazi ve binaların, 250.3 ve 252.3 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabı karşılığında 500-Net Değer (500.12 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar) Hesabı ile muhasebeleştirilmemesi ve binalara ilişkin olarak 257- Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı ve karşılığında 500-Net Değer (500.2.3.9 Birikmiş Amortismandan Envanteri Yapılanlar) Hesabının kullanılmaması sonucunda 2018 yılı Bilançosunda bu hesaplar itibarıyla hataya neden olunmuştur.

B) GİB'e bağlı birimlerce taşınmazların rayiç değerlerinin belirlenmesinde ortak bir yöntem izlenmediği görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Kayıt ve kontrol işlemleri" başlıklı 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, taşınmazların rayiç değerinin maliki kamu idaresince, başka bir kamu idaresinin yönetiminde veya kullanımında olanların ise bu idarelerce tespit edileceği, 4'üncü fıkrasında ise taşınmazların kayıtlara alınan değerinin 3/5/2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre güncelleneceği hüküm altına alınmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Maddi duran varlıkların kayıt değerleri"ne ilişkin 26'ncı maddesinde, gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıkların maliyet bedeliyle, herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıkların ise gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmesi, varlığın gerçeğe uygun değerinin bilinmemesi halinde de idarece tespit edilen değer esas alınması öngörülmüştür.

Gerçeğe uygun değer, maddi duran varlıkları konu alan Devlet Muhasebesi Standardı 17 (DMS 17)'de *Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutar*" şeklinde tanımlanmıştır. Anılan Standardın 11'inci bendinde; bir varlığın, gelecekte bu varlıktan ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin veya gerçeğe

uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması halinde maddi duran varlık olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiş, anılan Standartta ayrıca değerlendirme işleminde, mesleki yeterliliğe sahip yetkili kurum, kuruluş ve kişilerden yararlanılabileceği ifade edilmiştir.

Ulusal ölçekte, gayrimenkul değerlendirme konusu sermaye piyasası mevzuatı kapsamında düzenlenmiştir. Seri: VIII, No: 53 sayılı Sermaye Piyasası Mevzuatı Çerçevesinde Gayrimenkul Değerleme Hizmeti Verecek Şirketler ile Bu Şirketlerin Kurulca Listeye Alınmalarına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'in 3'üncü maddesine göre "Gayrimenkul Değerleme", "*bir gayrimenkulün, gayrimenkul projesinin veya bir gayrimenkule bağlı hak ve faydaların belli bir tarihteki muhtemel değerinin bağımsız ve tarafsız olarak takdiri*" ni ifade etmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), ilgili tebliğler uyarınca gayrimenkullerin değerlemesini yapabilecek değerlendirme kuruluşlarından sermaye piyasasında faaliyette bulunacaklara ilişkin şartları belirlemekte, bu şirketlerin kuruluş izinlerini vermekte ve bu şartlara uyan kuruluşları listeler halinde ilan etmektedir. Ayrıca, Kurulca düzenlenen lisanslama sınavları ile gayrimenkul değerlendirme uzmanı ve konut değerlendirme uzmanı olarak çalışanların mesleki yeterlilikleri, bilgi ve tecrübeleri saptanarak lisans belgeleri verilmektedir. 30.12.2012 tarih ve 28503 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 76'ncı maddesi ile gayrimenkul değerlendirme uzmanlığı lisansına sahip olanlar ile değerlendirme kuruluşlarına, tüzel kişiliği haiz kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu olan Türkiye Değerleme Uzmanları Birliğine (TDUB) üye olma zorunluluğu getirilmiştir.

Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği ve Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği tarafından 2017 yılında Uluslararası Değerleme Standartları yayımlanmıştır. Söz konusu Standartların "Giriş" kısmında değerlemelerin, hem finans piyasalarında hem de diğer pazarlarda kullanılmakta olduğu ve finansal tabloların hazırlanmasında, yasal düzenlemelere uyum sağlanmasında veya teminatlı borçlanmaların ve işlem etkinliğinin desteklenmesinde dayanak olarak kabul edilecekleri ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, Çevre ve Şehircilik Bakanlığına bağlı Milli Emlak Genel Müdürlüğünün 2018 yılında yayımlanan Birim Yönergesinde, Denetim ve Değerleme Dairesinin görevleri;

"...

i) Uzmanları aracılığıyla kıymet takdiri yapmak ve web ortamında değer araştırması

yapmak,

j) Hazine taşınmazlarının envanter ve değerlemesine ilişkin çalışmaları yürütmek, bu çalışmalara yönelik uygulamaları yönlendirmek ve izlemek”

k) Hazine taşınmazlarının satış, kira, trampa, ecrimisil, irtifak hakkı ve kullanma izni bedellerinin belirlenmesine ilişkin değerlendirme kriterlerini oluşturmak, değerlemeye ilişkin standardizasyona uygun değerlendirme yapılıp yapılmadığını kontrol etmek,

l) Değerlemeye uygunluk kontrolü amaçlı gerekli modülü MEOP'ta oluşturarak, rapor ve kıymet takdirlerini söz konusu modül üzerinden takip ederek standartlara uygunluk onayı vermek”

şeklinde sıralanmıştır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre, ülkemizde taşınmaz değerlendirme konusunda yetki sahibi olan kişi ve kurumlar, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve uzmanları ile SPK lisanslı gayrimenkul değerlendirme şirketleri ve uzmanlarıdır.

Her ne kadar, kamu idarelerince tahsisli kullanılan taşınmazların değerlemesine ilişkin mevzuatta, söz konusu değerlemenin nasıl yapılacağına ilişkin açıklayıcı bir hüküm bulunmamakta ise de; yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, varlıkların değer tespitlerinin güvenilirliği, söz konusu işlemin bağımsız, tarafsız, yetki sahibi ve mesleki açıdan yeterli kişi, kurum ya da kuruluşlar tarafından uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun biçimde gerçekleştirilmesi halinde sağlanabilecektir.

Ancak yapılan incelemelerde, GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların rayiç bedellerinin belirlenmesinde, bazı birimler tarafından SPK Lisanslı Gayrimenkul Değerleme Uzmanlarından hizmet alımı yöntemi ile temin edilen bilirkişi raporlarının, bazı birimler tarafından ise emlak alım, satım ve kiralama alanında ticari faaliyet yürüten, ancak gayrimenkul değerlendirme yetki belgesi bulunmayan emlakçılar ile konu hakkında bilgi ve deneyimi olmayan kurum personelinden oluşturulan Geçici Takdir Komisyonunca düzenlenen tutanakların esas alındığı tespit edilmiştir.

GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde güvenilir ve tutarlı yöntemlerin izlenmesi gerekmektedir.

C) GİB tarafından kayıtlara alınan tahsisli kullanılan bazı taşınmazların hatalı

ekonomik kod altında muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Genel Bütçe Ortak Detaylı Hesap Planında, kamu idaresinin mülkiyetinde olan taşınmazların 250.1 ve 252.1 yardımcı hesaplarında, kamu idaresince tahsisli kullanılan taşınmazların ise 250.3 ve 252.3 yardımcı hesaplarında izlenmesi öngörülmüştür.

Ancak yapılan incelemede, GİB tarafından kayıtlara alınan 5.873.105,99 TL tutarında tahsisli kullanılan arsa ve arazinin 250.3 yerine 250.01 ekonomik koduna, 115.475.256,08 TL tutarında tahsisli kullanılan binanın ise 252.3 yerine 252.01 ekonomik koduna kaydedildiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, tahsisli kullanılan taşınmazlara ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinde tahsisli kullanımına dair birinci düzey yardımcı hesap kodu olan “03” yerine mülkiyete ait yardımcı hesap kodu olan “01” koduna kaydedilmesi sonucu 2018 Bilançosunda toplam 121.348.362,07 TL sınıflandırma hatasına neden olunmuştur.

Mali tabloların doğru ve güvenilir veri sunmasını teminen varlıkların uygun yardımcı hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

D) GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazlar için bazı birimler tarafından 2018 yılında amortisman ayrılmadığı, bazı birimler tarafından ayrılan amortismanların ise doğru hesaplanmadığı görülmüştür.

MYMY'nin 252-Binalar Hesabına ilişkin “Hesabın işleyişi” başlıklı 176'ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (7) numaralı alt bendinde;

“Tahsise konu edilen binalar tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden bu hesaba, üzerinde bulunduğu arsanın kayıtlı değeri 250-Arazi ve Arsalar Hesabına borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarı 500-Net Değer Hesabına borç, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.”

hükmü bulunmaktadır.

10.01.2008 tarih ve 26752 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tebliği'nin eki listesi ile 25 Hesap Grubuna ait taşınır ve taşınmazların amortisman ve tükenme payı süre ve oranları belirlenmiş olup, anılan liste uyarınca binalar için öngörülen amortisman süresi 50 yıl, dolayısıyla yıllık amortisman oranı

%2'dir.

Yapılan incelemede,

•45 muhasebe birimi tarafından 252-Binalar Hesabına kaydedilmiş olan toplam 108.513.088,33 TL tutarındaki taşınmaz için 2018 yılında amortisman ayrılmadığı,

•42 muhasebe birimi tarafından, henüz kullanım ömrünü tamamlamamış taşınmazlar için 252-Binalar Hesabında kayıtlı bulunan tutarların tamamı kadar amortisman ayrılarak, toplam 291.547.153,71 TL'nin doğrudan giderleştirildiği, diğer bir deyişle bu varlıkların hesaben yok edildiği,

•Bazı birimler tarafından ayrılan amortisman tutarının hesaplanmasında ise, binaların muhasebe kayıtlarına alınmadan önce geçen sürelerin göz ardı edildiği, dolayısıyla anılan binalar için ayrılmış olan birikmiş amortisman tutarlarının varlıkların gerçek yaşları ile orantısız olduğu,

tespit edilmiştir.

Bu itibarla, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (257.2 Binalar) ile karşılığı 500-Net Değer (500.2.3.9 Birikmiş Amortismandan Envanteri Yapılanlar) ve 630-Giderler Hesabının (630.13 Amortisman Giderleri) doğru ve güvenilir bilgi sunmaması sonucu 2018 yılı Bilançosu ile Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulgunun A, C ve D bentlerinde konu edilen hususlarla ilgili olarak, GİB hizmetlerinde kullanılan tahsisli taşınmazların doğru ve mevzuata uygun olarak kayıtlarının tutulması amacıyla kullanılacak bilgisayar programının temin edildiği, program eğitiminin 2019 yılı içinde yapılmasının planlandığı,

Başkanlık merkez ve taşra teşkilatındaki farklı birimlerine tahsis edilen taşınmazların ilgili varlık hesaplarında izlenmediği veya hatalı hesap kodları ile muhasebeleştirilmesi konularında taşra teşkilatı ile gerekli görüşmelerin yapıp hataların düzeltilmesi sağlanmakla birlikte; Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Defterdarlıklara yazılan 27.06.2018 tarihli ve 83110/83109 sayılı yazılar ile gelir birimlerine tahsisli veya kullanımında bulunan taşınmazların kayıtlarının ve muhasebeleştirme işlemlerinin sonuçlandırılmasının istenildiği,

Ayrıca, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılan 29.08.2018 tarihli ve 111341 sayılı yazıda; Başkanlık merkez ve taşra birimlerine tahsis edilen taşınmazların muhasebeleştirme işlemlerindeki hatalı alt detay hesap kodlarının düzeltilmesi ve amortisman ayırma işleminin usulüne uygun olarak hesaplanması ile Başkanlığa tahsisli olan taşınmazların muhasebeleştirilmesinde hataya neden olunmaması yönünde Genel Müdürlüklerinin taşra birimlerine gerekli bilgilendirmenin yapılması istenildiği,

Konuyla ilgili olarak Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden alınan 12.02.2019 tarihli ve 3169 sayılı yazıda; 06.02.2019 tarihli ve 2618 sayılı genel yazıları ile 81 İl Valiliğine (Defterdarlık) tahsis kapsamındaki taşınmaz kayıtlarının kontrol edilmesi, Sayıştay Başkanlığının 2018 yılı hesap denetimlerinden önce hatalı kayıtların düzeltilmesi ve il dahilindeki muhasebe birimlerine konuyla ilgili duyuruların yapılmasının istenildiği,

Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün yazısına istinaden GİB'e tahsisli taşınmazların kayıt ve muhasebeleştirme işlemlerinin yeniden tetkik edilerek tespit edilecek yanlış kayıtlarla ilgili olarak gerekli düzeltmelerin yapılmasının 26.02.2019 tarihli ve 30056/30074 sayılı ve 31.05.2019 tarihli ve 81547/81548 sayılı yazılar ile Başkanlığın taşra birimlerinden istenildiği,

Yukarıda yer verilen hususlara ilişkin tekrar Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne 31.05.2019 tarihli ve 81631 sayılı yazının gönderildiği ve konunun takibinin Başkanlıkça yapılmakta olduğu,

Bulgu 20/B'de konu edilen hususlarla ilgili olarak ise, bulguda da belirtildiği üzere kamu idarelerince tahsisli kullanılan taşınmazların rayiç bedellerinin belirlenmesinde mevzuatta açıklayıcı bir hüküm bulunmadığı için bedel tespitinde uygulanacak yöntemle ilgili olarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünden alınacak görüşe göre işlem tesis edileceği, bu doğrultuda taşra teşkilatının bilgilendirilerek gereğinin yapılması istenileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak

A) Kamu idaresi cevabında, 2016 ve 2017 yılı tespitlerinde de yer verilen bulgunun A bendinde konu edilen hususa ilişkin olarak, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar ile 2018 ve 2019 yılları içerisinde muhtelif

tarihlerde yazışmaların yapıldığı ve taşra teşkilatınca yapılan hataların düzeltilmesinin sağlandığı belirtilmekle birlikte, tüm birimlere ait taşınmazların muhasebe kayıtlarına alınması işlemlerinin henüz sonuçlandırılmadığı da kabul edilmektedir. Diğer taraftan kamu idaresince taşınmaz kayıtlarının mevzuata uygun yapılması amacıyla temin edilen bilgisayar programının 2019 yılı içerisinde kullanılmaya başlanacağı belirtilmişse de, bu durum 2018 yılı mali tablolarındaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların fiili envanter çalışmalarının ve muhasebe kayıtlarına alma işlemlerinin 31.12.2018 tarihi itibarıyla tamamlanmaması sonucu 250.3 ve 252.3 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesapları ile 500-Net Değer (500.12 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar) Hesapları itibarıyla 2018 yılı Bilançosu ile Öz Kaynak Değişim Tablosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

B) Kamu idaresi cevabında bulgunun B bendinde konu edilen hususa ilişkin olarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünden alınacak görüş uyarınca işlemlerin yürütüleceği belirtilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilemeyeceğinden, tahsisli kullanılan taşınmazların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde güvenilir ve tutarlı yöntemlerin izlenmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

C) Kamu idaresi cevabında, 2017 yılı tespitlerinde de yer verilen bulgunun C bendinde konu edilen hususa ilişkin olarak, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar ile 2018 ve 2019 yılları içerisinde muhtelif tarihlerde yazışmaların yapıldığı ve taşra teşkilatınca yapılan hataların düzeltilmesinin istenildiği, ayrıca taşınmaz kayıtlarının mevzuata uygun yapılması amacıyla temin edilen bilgisayar programının 2019 yılı içerisinde kullanılmaya başlanacağı belirtilmişse de, bu durum 2018 yılı mali tablolarındaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, tahsisli kullanılan taşınmazlara ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinde tahsisli kullanımına dair birinci düzey yardımcı hesap kodu olan “03” yerine mülkiyete ait yardımcı hesap kodu olan “01” kodunun kullanılması sonucu 2018 Bilançosunda toplam 121.348.362,07 TL sınıflandırma hatasına neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

D) Kamu idaresi cevabında, 2017 yılı tespitlerinde de yer verilen bulgunun D bendinde konu edilen hususa ilişkin olarak, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar ile 2018 ve 2019 yılları içerisinde muhtelif tarihlerde yazışmaların yapıldığı ve taşra teşkilatınca yapılan hataların düzeltilmesinin

istenildiği, ayrıca taşınmaz kayıtlarının mevzuata uygun yapılması amacıyla temin edilen bilgisayar programının 2019 yılı içerisinde kullanılmaya başlanacağı belirtilmişse de, bu durum 2018 yılı mali tablolarındaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların amortisman ayırma işlemlerinin hatalı yapılması sonucu 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (257.2 Binalar) ile 500-Net Değer (500.2.3.9 Birikmiş Amortismandan Envanteri Yapılanlar) ve 630-Giderler (630.13 Amortisman Giderleri) Hesapları itibariyle 2018 yılı Bilançosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ile Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 14: Taşınır İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması

Başkanlığa ait taşınır kayıt ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde, aşağıda belirtilen hususlarda Taşınır Mal Yönetmeliği'ne aykırı uygulamalarda bulunulduğu görülmüştür.

A) GİB 2018 yılı bütçesine göre, Başkanlık bünyesinde aşağıda sayılan on harcama birimi bulunmaktadır:

- 1- Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
- 2- İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı
- 3- Hukuk Müşavirliği
- 4- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
- 5- Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı
- 6- Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı-I
- 7- Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı-II
- 8- Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı-I
- 9- Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı-II
- 10- Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Müdürlükleri (Taşra)

Anılan Yönetmelik'in 6 ve 34'üncü maddeleri gereğince, taşınır kayıtlarının harcama birimleri itibariyle tutulması ve her harcama birimine ait taşınırların ilgili Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı içerisinde yer alması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Başkanlık Dikmen Hizmet Binasında yer alan harcama birimlerine ilişkin taşınır kayıtlarının, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığına ait taşınır hesabı içerisinde tutulduğu ve yılsonunda Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı Taşınır Yönetim Hesabı'na dâhil edildiği; diğer taraftan Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı ile Denetim ve Uyum Yönetimi (II) Daire Başkanlığına ait herhangi taşınır kaydı bulunmadığı ve dolayısıyla bu harcama birimlerinin Taşınır Mal Yönetimi Hesabının bulunmadığı tespit edilmiştir.

B) Başkanlığın taşra birimlerinde yapılan incelemelerde anılan Yönetmelik'in;

- 36'ncı maddesine göre giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt yetkilisi tarafından üç grup rakamdan oluşan bir sicil numarası verilmesi gerekirken verilmediği,

- 23'üncü maddesine göre, kullanıma verilen dayanıklı taşınırlara ilişkin 6/A örnek numaralı Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmesi gerekirken düzenlenmediği,

- 10'uncu maddesi gereğince, oda, büro, bölüm, atölye ve servislerde kullanılmak üzere tahsis edilen dayanıklı taşınırlar için düzenlenmesi gereken Dayanıklı Taşınırlar Listesinin düzenlenmediği,

tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan hususlar 2015 yılı denetimi kapsamında tespit edilmiş, 2016 Yılı Denetiminde İzlemeye Alınan Bulgular adı altında İdareye bildirilmiş ve 2017 yılı Denetim Raporunda yer almış olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaların devam ettiği anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında; özetle,

A) Başkanlık Dikmen Ana Hizmet Binasında yer alan harcama birimlerine ilişkin taşınır kayıtlarının, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığına ait taşınır hesabı içerisinde tutulduğu ve yıl sonunda Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı Taşınır Yönetim Hesabına dahil edildiği, diğer taraftan Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı ile Denetim ve Uyum Yönetimi (II) Daire Başkanlığına ait herhangi bir taşınır kaydının olmadığı, dolayısıyla bu harcama birimlerinin Taşınır Mal Yönetimi Hesabının bulunmadığı;

Başkanlık Dikmen hizmet binasında, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı haricinde yer alan diğer harcama birimlerinin sadece kendi görev alanları ile ilgili olarak spesifik alımlar

(temsil tanıtım giderleri, broşür basımı, bakım onarım hizmeti alımları vb.) yapmakta olduğu, buna karşılık ana hizmet binasında bulunan ve tüm hizmet birimleri tarafından kullanılan kırtasiye, büro malzemeleri gibi taşınırların ise görev tanımı gereği Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından temin edilmekte, yönetilmekte ve kayıt altına alınmakta olduğu,

Bu itibarla, sadece görev alanları ile ilgili olarak alım yapan ana hizmet binasındaki diğer harcama birimlerinin taşınır kayıtlarının tutulması, takip edilmesi ve depolanması işlemlerinin Destek Hizmetleri Daire Başkanlığınca yerine getirilmesinin kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağladığı;

B) Bulguda belirtilen hususlarla ilgili olarak Başkanlığa bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlıklar birimlerine 31.05.2019 tarihli ve 80932/80938 sayılı yazılar ile bulguda yer alan eksikliklerin ivedilikle tamamlanarak iş ve işlemlerin sonucunun Başkanlığa bildirilmesinin talep edildiği;

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak

A) 2016 ve 2017 yılı tespitlerinde de yer verilen bulgunun A bendinde konu edilen hususa ilişkin olarak İdare tarafından verilen cevapta her ne kadar Dikmen ana hizmet binasında bulunan ve tüm merkez birimleri tarafından kullanılan kırtasiye, büro malzemeleri gibi taşınırların görev tanımı gereği Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından alınmakta, yönetilmekte ve kayıt altına alınmakta olduğu ifade edilmişse de, bulgunun konusu taşınırların hangi birim tarafından satın alındığı değil, hangi birimler itibarıyla kayıt yapılması gerektiği hususudur. Bu nedenle görev tanımı gereği olarak Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından satın alınan taşınırların ilgili harcama birimleri itibarıyla kaydının tutulması ve bu suretle harcama birimi bazında Taşınır Mal Yönetimi hesabının hazırlanması gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine göre, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan her birim harcama birimidir. Bu itibarla, GİB bütçesinde ödenek tahsis edilen ve bulguda da sayılan birimler harcama birimi niteliğinde olup, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 6 ve 34'üncü maddeleri gereğince bahse konu harcama birimleri itibarıyla taşınır kayıtlarının tutulması ve bu birimlere ait taşınırların ilgili Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı içerisinde yer alması gerekmektedir.

B) Kamu idaresi cevabında, 2016 ve 2017 yılı tespitlerinde de yer verilen bulgunun B bendinde konu edilen taşra birimlerinin taşınır işlemlerinde tespit edilen hata ve eksikliklere ilişkin düzeltmelerin yapılması yönünde Başkanlığa bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlıklar ile irtibata geçildiği ifade edilmişse de bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilemeyeceğinden, bulguda açıklanan hususlar özelinde Taşınır Mal Yönetmeliği'ne aykırı uygulamalarda bulunulduğu şeklindeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 15: Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi

A) Bir Yıldan Uzun Süreli Güvence Bedeli Ödemelerinin Doğrudan Gider Kaydedilmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) bağlı bazı birimler tarafından bir yıldan uzun süreli elektrik, doğalgaz ve su abonelikleri için güvence veya abonelik bedeli adı altında yapılan ödemelerinin 226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında aktifleştirilmek yerine doğrudan gider kaydedildiği görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Varlıklara ilişkin ilkeler" başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, mal ve hizmet karşılığı teminat veya depozito olarak verilen tutarların "varlıklar" içinde gösterileceği belirtilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 142'nci maddesinde ise, bir yıldan daha uzun süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için 226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının kullanılması gerektiği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, teminat veya depozitolar, mal teslimi ya da hizmet sunumuna ilişkin akdin belirli şartlarda sona ermesi halinde gelecekte iadesi mümkün olan değerlerdir. Muhasebe uygulamaları açısından ise gider niteliğinde olmayıp, bir varlık kalemidir. Ödenen güvence bedellerinin bir varlık kalemi olarak bilanço aktifinde izlenmesi, bu tutarların takibinin yapılması ve abonelik sözleşmesi sona erdiğinde tahsilinin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı birimler tarafından bir yıldan daha uzun süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki elektrik, doğalgaz ve su abonelikleri için ödenen güvence bedellerinin 226 no.lu Hesaba kaydı gerekirken 630-Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Bunun sonucunda anılan hesaplar itibarıyla Başkanlık 2018 yılı Bilançosu ile Faaliyet

Sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

B) Bir Yıldan Uzun Süreli Güvence Bedeli Ödemelerinin Dönen Varlıklar Hesap Grubu İçerisinde İzlenmesi

Bazı vergi dairesi başkanlıkları tarafından elektrik, su ve doğalgaz abonelikleri için ödenen ve bir yıl içerisinde geri alınması öngörülmemiş depozito ve güvence bedellerinin duran varlıklar yerine dönen varlıklar hesap grubu içerisinde izlendiği görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Varlıklara ilişkin ilkeler" başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde, kamu idarelerinin bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülebilir ya da kullanılarak tüketilecek varlık ve alacaklarının bilançoda dönen varlıklar ana hesap grubu içinde gösterileceği, bir yıl içinde paraya dönüştürülmesi öngörülmemiş ve hizmetlerinden bir faaliyet döneminden daha uzun süre yararlanılacak varlıklar ve vadesi bir yılı aşan alacakların ise bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alacağı ve dönem sonunda, vadeleri bir yılın altında kalan alacakların, bu grupta yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılacağı hüküm altına alınmıştır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 60'ıncı ve 142'nci maddelerinde, bir yıldan daha kısa süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin dönen varlıklar hesap grubunda yer alan 126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında, bir yıldan daha uzun süreli verilenlerin ise duran varlıklar hesap grubu altında, 226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı vergi dairesi başkanlıklarınca geçmiş yıllarda elektrik, su ve doğalgaz abonelik tesisi sırasında ödenen depozito ve güvence bedellerinin yıllardır dönen varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan 126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlendiği tespit edilmiştir.

Bilançonun varlık kalemlerinde yapılan bu sınıflandırma hatası, idarenin likidite analizini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, varlıkların bilançoda dönemsel ilkesi gereği doğru hesap grupları içerisinde gösterilmesi; etkili, ekonomik ve verimli bir kaynak yönetimi ve bütçe planlamasında etkinliğin sağlanması açısından gereklilik arz etmektedir.

Bu itibarla, depozito ve güvence bedeli olarak gerek 2018 yılı içerisinde ödenen, gerekse önceki dönemlerde ödenmiş olan ve ilgili İdare tarafından bir yıl içinde paraya

dönüştürülmesi öngörülmeleyen depozito ve teminatların 226 no.lu Hesap yerine 126 no.lu Hesapta izlenmesi neticesince Başkanlık 2018 yılı Bilançosunda dönen varlıkların fazla, duran varlıkların ise eksik gösterilmesine neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda konu edilen hususlarla ilgili olarak, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılan 31.05.2019 tarihli ve 81631 sayılı yazı ile muhasebe işlemlerinde yapılan hatalar ile hatalı kayıtların düzeltilmesi ve bundan sonra hataya neden olunmaması konusunda Genel Müdürlüklerince taşra birimlerine gerekli bilgilendirmelerin yapılmasının istenildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulgu konusu hususa ilişkin olarak gerekli düzeltmelerin yapılması yönünde ilgili muhasebe birimleri ile irtibata geçilerek hataların giderileceği yönündeki idare cevabı mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, 126 ve 226 no.lu Verilen Depozito ve Teminatlar Hesapları ile 630-Giderler Hesabı itibarıyla 2018 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 16: Peşin Ödenen Kira Bedellerinin Tahakkuk Esasına Göre Muhasebeleştirilmemesi

Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) bağlı bazı vergi dairesi başkanlıklarınca faaliyet kiralaması şeklinde kiralanmış hizmet binaları için üçer aylık dönemler itibarıyla peşin olarak yapılan kira ödemelerinin muhasebeleştirilmesinde 180-Gelecek Aylara Ait Giderler ve 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesaplarının kullanılmadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin konuya ilişkin;

116'ncı maddesinde, 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin ödenmiş giderler ile duran varlıklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan takip eden faaliyet döneminde tahakkuk edecek olanların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiş,

205'inci maddesinde, 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının dönem içinde ödenen ancak, gelecek yılların faaliyet hesaplarına dâhil edilecek olan giderlerin izlenmesi için kullanılması; 206'ncı maddesinin birinci fıkrasında ise peşin ödenen giderlerden içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde giderleştirilecek olanların, ilgili oldukları dönemlerde tahakkuk ettirilmek üzere bu hesapta izlenmesi öngörülmüştür.

Yukarıda yer verilen Yönetmelik hükümleri doğrultusunda üçer aylık dönemler itibarıyla yapılan peşin kira ödemelerinden, sadece içinde bulunulan aya ait olanların 630-Giderler Hesabına alınması, içinde bulunulan faaliyet döneminin gelecek aylarında tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına, izleyen faaliyet dönemlerinde tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin ise 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına borç ve ilgili hesaplara alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı vergi dairesi başkanlıkları tarafından peşin olarak yapılan kira ödemelerinin ilgili kira dönemi gelmediği halde, ödeme anında doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Başkanlık taşra teşkilatınca peşin olarak yapılan kira ödemelerinin muhasebeleştirilmesinde 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının kullanılmaması neticesinde 2018 faaliyet dönemi içerisinde çıkarılan aylık mizanlarda; 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının kullanılmaması sonucunda da İdarenin varlıklarının eksik, yılı faaliyet giderlerinin ise fazla gösterilmesi suretiyle 2018 yılı Bilançosu ile Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, Başkanlığa bağlı ilgili Vergi Dairesi Başkanlıklarına yazılan 31.05.2019 tarihli ve 80942 sayılı yazı ve ilgili Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) yazılan 31.05.2019 tarihli ve 81083 sayılı yazı ile bulgu konusu hususla ilgili gerekli hassasiyetin gösterilmesinin istendiği; Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılan 31.05.2019 tarihli ve 81631 sayılı yazı ile ise, muhasebe işlemlerinde yapılan hatalar ile hatalı kayıtların düzeltilmesi ve bundan sonra hataya neden olunmaması konusunda Genel Müdürlüklerince taşra birimlerine gerekli bilgilendirmelerin yapılmasının istendiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulgu konusu hususa ilişkin olarak gerekli düzeltmelerin yapılması yönünde ilgili birimler ile irtibata geçilerek hataların giderileceği yönündeki idare cevabı mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, 180-Gelecek Aylara Ait Giderler ve 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesaplarının kullanılmaması sebebiyle 2018 yılı Bilançosunda ve 630-Giderler Hesabı itibarıyla Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 17: Sözleşmeye Dayanılarak Girişilen Taahhütlerin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez hizmet birimleri tarafından sözleşmeye dayanılarak girişilen taahhütlerin nazım hesaplar ana hesap grubunda yer alan taahhüt hesaplarına kaydedilmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 920-Gider Taahhütleri Hesabına ilişkin;

473'üncü maddesinin birinci fıkrasında, bu Hesabın yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılacağı,

474'üncü maddesinde ise, girişilen taahhüt tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışının 920-Gider Taahhütleri Hesabına borç, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak; girişilen taahhüdün yerine getirilmesi nedeniyle sözleşme fiyatları üzerinden hesaplanan hakediş tutarları ile herhangi bir nedenle feshedilen taahhüt tutarlarının 920-Gider Taahhütleri Hesabına alacak, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç kaydedileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Yine anılan Yönetmelik'in 472'nci maddesine göre, girişilen gider taahhütlerine ilişkin bilgilerin, sözleşmenin imzalanmasından itibaren en geç üç iş günü içinde ilgili kamu idaresi tarafından muhasebe birimine bildirilmesi, idarece yapılan bildirim üzerine taahhüt kartı düzenlenmesi ve muhasebe birimince gerekli kayıtların yapılarak ilgili muhasebe işlem fişine taahhüt kartının onaylı bir örneğinin eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu maddede ayrıca hesabın harcama birimleri itibarıyla tutulacağı, taahhüt tutarlarının bu hesaba katma değer vergisi hariç tutarlar üzerinden kaydedileceği ve bu hesapta yer alan taahhütlerin bütçenin hazırlanması sırasında dikkate alınacağı ifade edilmektedir.

Yukarıda yer verilen Yönetmelik hükümlerinden açıkça anlaşılacağı üzere, girişilen taahhütlerin mevzuatta belirtilen süre içerisinde idareler tarafından ilgili muhasebe birimine bildirilmesi ve bu taahhütlerin muhasebe birimince 920-Gider Taahhütleri ve 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere nazım hesaplar, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğması

muhtemel hak ve yükümlülüklerle ilişkin işlemleri izlemek amacıyla kullanılmakta, mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterilmekte ve bütçenin hazırlanması sırasında da dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, sözleşmeye dayanılarak girişilen taahhütlerin tümünün, nazım hesaplar ana hesap grubunda yer alan taahhüt hesaplarına kaydedilmesi; yükümlülüklerin takibi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli yönetilmesi ile bütçe planlamasında etkinliğin sağlanması açısından önem taşımaktadır.

Ancak yapılan incelemelerde, GİB merkez hizmet birimleri tarafından sözleşmeye dayanılarak girişilen taahhütlerin nazım hesaplarda izlenmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, sözleşmeye dayanılarak girişilen taahhütlerin tümünün, bilgi verme ve izleme fonksiyonu olan nazım hesaplardan 920/921 Taahhüt hesaplarına kaydedilmemesi sebebiyle İdarenin 2018 yılı Bilançosu dipnotlarında anılan nazım hesaplar itibarıyla hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda yer verilen muhasebe birimi işlemlerinden kaynaklanan hataların düzeltilmesi ve tekrarının engellenmesi amacıyla, 29.05.2019 tarihli 79278 sayılı yazı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğüne, 29.05.2019 tarihli 79272 sayılı yazı ile de Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gerekli bilgilendirmenin yapıldığı,

Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğünden alınan 30.05.2019 tarihli 141360 sayılı cevabi yazıda; 2018 öncesi yıllarda 920/921 nazım hesapların yılsonu devirlerinde sistemsel sıkıntı ve sorunların yaşandığı, yıl içinde taahhüt kayıtları düzgün tutulduğu halde yılsonunda ilgili hesapların kapatılmasında maddi tutarsızlıklar görülmesi nedeniyle 2018 yılında taahhüt kayıtlarının açılmadığı, Merkez Saymanlık Müdürlüğünün Bütünleşik Mali Yönetim Sistemine Nisan 2018’de geçeceği planlandığından yıl başında taahhüt kayıtlarının açılmadığı, ancak merkez birimlerinden farklı olarak Gelir İdaresi Başkanlığının eski sistemden (say2000i) devam edeceği yönünde karar alındığı, yeni sisteme (BKMYS) hangi dönem geçileceğine dair net bir süre belirtilmediğinden ve devir sürecinde gider taahhütleri çalıştırılmak istenildiğinde sistem tarafından hataya düşüldüğü ve evrak onayına izin verilmediği, işlemlerin aksamaması için taahhüt kayıtlarının oluşturulmadan ödemelerin gerçekleştirildiği, 2018 yılı öncesi kayıtlara bakıldığında ise taahhüt hesaplarının çalıştığı 2018 yılı içerisinde ise, hem yeni sisteme (BTMY) geçileceğinden hem de devirde taahhüt hesaplarında sorunlar yaşandığından taahhüt hesaplarının çalıştırılmadığının bildirildiği,

Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğünden alınan 30.05.2019 tarihli 142312 sayılı yazıda ise, Saymanlık Müdürlüğünün 20.11.2018 tarihinde faaliyete geçtiği ve devirde söz konusu hesaplar yer almadığından Aralık 2018 ayı ödemelerinde de bahsi geçen hesapların çalıştırılmadığının belirtildiği,

Bundan sonraki dönemde Başkanlıkça sözleşmeye dayanılarak girişilen taahhütlere ilişkin taahhüt dosyalarının süresinde muhasebe birimine gönderilmesi ve taahhütlerin 920/921 taahhüt hesaplarına kaydedilmesinin takibi konusunda azami özenin gösterileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında bulguda konu edilen hususun Bütünleşik Mali Yönetim Sistemine geçiş sırasında yaşanan sistemsel sıkıntılardan kaynaklandığı ve bundan sonraki dönemlerde girişilen taahhütlere ilişkin işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının doğru yapılması konusuna önem verileceği ifade edilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilememektedir. Sözleşmeye dayanılarak girişilen taahhütlerin muhasebe kayıtlarının yapılmaması sebebiyle 2018 yılı Bilançosu dipnotlarında 920/921 no.lu taahhüt hesapları itibarıyla hataya neden olduğu hususundaki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 18: Birden Fazla İdarenin Ortak İhtiyaçları İçin Yapılan İhalelerde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (İVDB) tarafından açık ihale usulü satın alınan personel taşıma hizmeti kapsamında, Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve İstanbul Defterdarlığının ihtiyaçlarının da karşılandığı; ancak anılan ihalede 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda öngörülen gerekliliklere uyulmadığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na 06.02.2014 tarihli ve 6518 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesi ile eklenen "Birden fazla idarenin ortak ihtiyaçları için ihale yapılması" başlıklı Ek 7'nci maddesi ile birden fazla idarenin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik mal ve hizmet alımları ile bakım ve onarım işlerine ilişkin olarak bu Kanunda yer alan ihale usulleri uygulanarak tek bir ihale yapılmasına imkân tanınmış, söz konusu düzenlemeye uyumlu olarak, Kamu İhale Genel Tebliği'nin 97/A maddesinde, ortak ihale uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ile birden fazla idarenin ortak ihtiyaçları için ihale yapılması belirli kurallara bağlanmıştır. Buna göre, ortak ihtiyaçları için tek ihale

yapmak isteyen idarelerin öncelikle kendi aralarında bir protokol düzenlemeleri ve kesin teminatın alınması ile sözleşmenin imzalanması hariç olmak üzere tüm ihale işlemlerini yürütmek üzere bir idareyi “Koordinatör İdare” olarak görevlendirmeleri gerekmektedir. İhale ilanında/davette ve ihale/ön yeterlik dokümanında ihalenin birden fazla idarenin ortak ihtiyacının karşılanması maksadıyla yapıldığı belirtilmelidir. İhale süreci tamamlandıktan sonra kesin teminatın alınması ve sözleşmenin fiilen imzalanması kapsamında yapılacak işlemler ise, protokole taraf tüm idarelerce yerine getirilmelidir. Bundan sonra sözleşmelerin yürütülmesine ilişkin yapılacak her türlü işlem de yine sözleşmeyi imzalayan idarelerin sorumluluğunda olmalıdır. Dolayısıyla, ortak ihale ile karşılanacak ihtiyaçlar için her idarenin kendi bütçesinden ödenek ayrılmalı ve satın alınan mal ve hizmet alımı veya bakım-onarım işi bedellerinin sözleşme hükümlerine uygun olarak yükleniciye ödenmesinden protokole taraf tüm idareler ayrı ayrı sorumlu olmalıdır.

Bu düzenlemeler çerçevesinde ortak ihale ile ölçek ekonomisinden faydalanılarak kamuda tasarruf sağlanması, ihale sürecindeki masrafların azaltılması, daha az ihale işlemi gerçekleştirilmesi suretiyle idarelere zaman tasarrufu sağlanması ve yeterli nitelik ve sayıda personeli bulunmayan idarelerde yaşanan sorunların azaltılması amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan, 4734 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinde “İdare”, “ihaleyi yapan bu Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun’un 2’nci maddesinin (a) bendinde “Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri” Kanun’un kapsamı dâhilinde sayılmıştır. 5018 sayılı Kanun’un 12’nci maddesinde ise, genel bütçenin “Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesi” olduğu belirtilmiş olup, Ek I sayılı Cetvel ’de Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı ayrı kamu idaresi olarak sayılmıştır. Belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı ayrı idareler olarak değerlendirilmektedir. Bu itibarla, 4734 sayılı Kanun’un Ek 7’nci maddesi ile getirilen düzenlemelerin, bu iki İdarenin ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılacak ihaleler için de geçerli olması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede;

- İVDB tarafından 01.01.2017-31.12.2018 yılları arasındaki personel taşıma hizmeti ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak açık ihale usulü ile alım yapıldığı ve bu alımlar kapsamında VDK ve İstanbul Defterdarlığının ihtiyaçlarının da karşılandığı,

- Adı geçen İdareler arasında 4734 sayılı Kanunun Ek 7’nci maddesine uygun olarak,

bu maddenin yürürlüğe girdiği 19.02.2014 tarihinden sonra ortak ihtiyaçların karşılanmasına yönelik bir protokol düzenlenmediği,

- İhale ilanı ve davetlerinde ihalenin birden fazla idarenin ortak ihtiyaçları için yapıldığının belirtilmediği,
- Üzerinde ihale bırakılan istekli ile idarelerce ayrı ayrı sözleşme imzalanmadığı ve kesin teminat alınmadığı; bunun yerine sadece İVDB tarafından kesin teminat alınarak sözleşme imzalandığı,
- Uygulamanın Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Devir İşlemlerine İlişkin Usul ve Esaslar çerçevesinde İdareler arasında 2005 ve 2007 yılında yapılan protokoller ile daha sonraki yıllarda yapılan resmi yazışmalar doğrultusunda devam ettiği,
- Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Devir İşlemlerine İlişkin Usul ve Esasların, “Destek Hizmetlerine İlişkin İşlemler” başlıklı (E) bendinde, “Defterdarlıklar bünyesinde yürütülen hizmetlerden tek elden yürütülmesi gerekli görülenler, ödenekleri ilgili birimlerden aktarılmak suretiyle ilgisine göre Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık tarafından yerine getirilecektir.” hükmüne aykırı olarak VDK ve İstanbul Defterdarlığı tarafından Vergi Dairesi Başkanlığına ödenek aktarımı yapılmadığı; dolayısıyla sözleşme bedellerinin tamamının GİB bütçesinden karşılandığı,

tespit edilmiştir.

Bulgu konusu husus 2015, 2016 ve 2017 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, İVDB, VDK ve İstanbul Defterdarlığının ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılan personel taşıma hizmet alımlarına ilişkin ihalelerde mevzuat hükümlerine uyulması hukuki bir gerekliliktir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda eleştiriye konu edilen hususların sonraki ihale döneminde 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun Ek 7'nci maddesi kapsamında öngörülen gerekliliklere uygun olarak giderileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında gelecekte yapılacak ortak ihalelerde 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun öngördüğü gerekliliklere uyulacağı belirtilmişse de, bu durum 2018

yılına ilişkin tespiti etkilemediğinden, birden fazla idarenin ortak ihtiyaçları için yapılan ihalelerde mevzuatın öngördüğü şartların yerine getirilmediği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 19: Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatlar Mevzuatta Öngörülen Sürede Hazineye Aktarılmasına Rağmen Yılsununda veya Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi

GİB'in taşra teşkilatı olan mal müdürlüklerinde kredi kartı yoluyla tahsil edilen vergi ve diğer kamu gelirlerinin, tahsilat hesabına mevzuatta öngörülen 20 günlük süre zarfında aktarıldığı, ancak söz konusu tahsilatların 510-Nakit Hareketleri Hesabı kapsamında muhasebeleştirilmesinde önemli gecikmeler yaşandığı görülmüştür.

18.06.2011 tarih ve 27968 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Banka hesapları" başlıklı 8'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında;

"Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, faaliyetleri kapsamında yaptıracakları tahsilat işlemlerinin banka kartı veya kredi kartıyla yapılabilmesi için yurt içinde yerleşik diğer bankaları kullanabilir. Banka kartı ile yapılan tahsilatın azami 7, kredi kartları ile yapılan tahsilatın azami 20 gün içerisinde tahsilat hesabına aktarılması zorunludur." denilmektedir.

08.12.2016 tarih ve 29912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'nin "Uygulama ve kullanılacak araçlar" başlıklı 5'inci maddesinin üçüncü bendinde de;

"18/6/2011 tarihli ve 27968 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar hükümleri saklı kalmak kaydı ile kurumlar; faaliyetleri kapsamında yaptıracakları tahsilat ve ödeme işlemleri için yurt içinde yerleşik diğer bankaları ve Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. 'yi de kullanabilir. Gerçekleştirilen tahsilat tutarlarının, özel kanunların verdiği yetki kapsamında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümler saklı kalmak kaydı ile takip eden işgünü içinde; yurtiçinde yerleşik tüm bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatın ise azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılması zorunludur." şeklindeki hükme yer

verilmiştir.

MYMY'nin 510-Nakit Hareketleri Hesabı ile ilgili "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 362'nci maddesinde ise;

"Bankalarca vergi daireleri adına vergi tahsil alındısı ile yapılan vergi ve benzeri tahsilat için, gün sonlarında vergi tahsil alındıları günlük icmal cetveli düzenlenir. Vergi tahsil alındıları ile vergi tahsil alındıları günlük icmal cetvelleri, tahsilatın ilgili bankaca Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına aktarılması için Bakanlıkça (Gelir İdaresi Başkanlığı) belirlenen süre sonunda, aktarmaya ilişkin belge ile birlikte ilgili muhasebe birimlerine bildirilir. Vergi tahsil alındıları ile vergi tahsil alındıları günlük icmal cetvellerine ilişkin açıklamalar aşağıda açıklanmıştır.

a) Vergi tahsil alındısı (Örnek:37), bankaca tek nüsha olarak düzenlenir. Alındı, yetkililer tarafından imzalanıp onaylandıktan sonra "parayı teslim edene verilir. Bankalarca vergi tahsil alındısının düzenlenmesi sırasında;

1) Mükellefin adı ve soyadı, vergi veya Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasının doğru olarak yazılmasına,

2) Gelirin türü, vergilendirme dönemi, vergi kanunlarındaki ödeme süresine göre yılı ve taksiti ile tahakkuk belgesinin seri ve sıra numarasının belirtilmesine,

3) Parayı tahsil eden banka ile şube adının doğru olarak yazılmasına,

ayrıca dikkat edilir.

b) Vergi tahsil alındıları günlük icmal cetveli (Örnek:38), vergi daireleri adına tahsilat yapmaya yetkili bankalarca bir gün içinde tahsil edilen vergi ve benzeri tahsilat karşılığında düzenlenen vergi tahsil alındıları, vergi daireleri itibarıyla kaydedilir. Günlük icmal cetvelleri, vergi dairesinin hesabının bulunduğu banka şubesi tarafından, bankanın diğer şubelerince yapılan tahsilatları da içerecek şekilde elektronik ortamda düzenlenir ve ilgili vergi dairesine gönderilir."

denilmektedir.

21/1/2006 tarih ve 26056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi" başlıklı 28'inci maddesinin son

fikrasında muhasebeleştirme işlemi, mali işlemin tamamlanmasını takiben geciktirilmeden en geç izleyen iş gününde yapılacağı ifade edilmiştir.

Buna göre ilgili vergi dairesi müdürlüğü tarafından vergi alacağı kredi kartı ile tahsil edildiğinde; 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının borç, 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabının ise alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi, 800-Bütçe Gelirleri ve 805-Gelir Yansıtma Hesapları ile de bütçeye gelir kaydedilmesi; yapılan tahsilatın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına aktarılması için azami 20 günün sonunda aktarmaya ilişkin belge ile birlikte bankalar tarafından ilgili muhasebe birimlerine bildirilmesi gerektiğinden, söz konusu mali işlemin geciktirilmeksizin en geç aktarmaya ilişkin belgelerin gelmesini izleyen iş gününde ise; 510 no.lu Hesaba borç, 109 no.lu Hesaba alacak kaydı yapılarak 109 no.lu Hesabın kapatılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede GİB'in taşra birimi olan mal müdürlüklerinde kredi kartı ile yapılan tahsilatların 109 no.lu Hesaba kaydedildiği, ancak söz konusu tahsilatın 109 no.lu Hesaptan 510-Nakit Hareketleri Hesabına aktarılmasında önemli derecede gecikmeye sebebiyet verildiği, bazı mal müdürlüklerinde ise söz konusu muhasebe işleminin yılsonunda toplu bir şekilde yapıldığı tespit edilmiştir.

Bulgu konusu husus 2017 yılı denetimi kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olup, 2018 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç itibarıyla, kredi kartları ile yapılan tahsilatların İç Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydının süresi içinde yapılmaması nedeniyle 2018 yılı aylık mizanlarında hataya sebebiyet verilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda yer alan hususların malmüdürlükleri bünyesinde tespit edildiği, gelir servislerinin VEDOP sistemi, gider servislerinin ise Say2000i sistemini kullandığı, gelir servisinin muhasebe kaydının Say2000i sisteminde yapıldığı, bu nedenle Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne yazılan 30.05.2019 tarihli ve 80212 sayılı yazı ile malmüdürlükleri tarafından yapılan muhasebe kayıtlarından kaynaklanan hatalarının önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınmasının istendiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta, bulguda konu edilen hususun malmüdürlüklerince gelir ve muhasebeye ilişkin kayıtların farklı sistemler üzerinde tutulmasından kaynaklandığı belirtilerek, yapılan hatalı muhasebe kayıtlarının önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınmasının sağlanması amacıyla Muhasebat ve Mali Kontrol Genel

Müdürlüğüne yazı yazıldığı bildirilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilemeyeceğinden, kredi kartı yoluyla gerçekleştirilen tahsilatların gecikmeli olarak özkaynağa dönüştürüldüğüne ilişkin görüşümüz devam etmektedir.

BULGU 20: İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Çalışmalarının Tamamlanmaması

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından iç kontrol sistemi yapılandırma çalışmalarının tamamlanmadığı görülmüştür.

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

Aynı Kanun'un "Kontrolün yapısı ve işleyişi" başlıklı 57'nci maddesinde ise;

"Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır." denilmektedir.

İç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar, 5018 sayılı Kanun hükümleri yanında 31.12.2005 tarihli ve 26040/3 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da belirlenmiştir. Buna göre üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden; harcama yetkilileri ise, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumlu bulunmaktadır. İdarelerin malî hizmetler birimi ise, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve ön malî kontrol faaliyetini yürütmekle sorumludur.

18.02.2006 tarihli ve 26084 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Strateji Geliştirme

Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te de "iç kontrol" bu birimlerin malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürüteceği görevler arasında sayılmıştır.

26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermek üzere, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, 18 standart ve bu standartlar için sağlanması gerekli 79 genel şart belirlenmiştir.

Anılan Tebliğ'de ayrıca, kamu idareleri tarafından iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarının 31.12.2008 tarihine kadar tamamlanması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak uygulamada ortaya çıkan bir takım tereddütler üzerine, iç kontrole ilişkin çalışmalarında kamu idarelerine rehberlik yapmak amacıyla (Mülga) Maliye Bakanlığınca 04.02.2009 tarihinde Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi yayımlanarak idarelerden Eylem Planlarını en geç 30.06.2009 tarihine kadar hazırlamaları istenmiş, Eylem Planında yer alan çalışmaların ise en geç 30.06.2011 tarihinde tamamlanması öngörülmüştür.

(Mülga) Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 02.12.2013 tarihli ve 10775 sayılı Genelgesi'nde ise, eylem planları uygulandıktan sonra makul güvencenin sağlanmadığı anlaşılan standartların bulunması halinde, yeni bir eylem planının en geç 31.12.2014 tarihine kadar hazırlanması öngörülmüştür. 07.02.2014 tarihinde, anılan Genel Müdürlük tarafından Kamu İç Kontrol Standartlarının uygulanması konusunda kamu idarelerine daha fazla rehberlik yapmak amacıyla Avrupa Birliğince finanse edilen Eşleştirme Projesi kapsamında hazırlanan Kamu İç Kontrol Rehberi yayımlanmıştır.

2018 yılı denetimi kapsamında Başkanlığın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sonucunda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

A) 2012–2014 yılları arasında uygulanan Eylem Planı ile Kamu İç Kontrol Standartlarının tamamı için makul güvence sağlanmadığı halde, iç kontrolün her bir bileşenine yönelik eylemler içeren yeni bir iç kontrol eylem planı hazırlanmamıştır.

İdare tarafından 2012–2014 yılları arasında uygulanan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının ve buna bağlı çıktılarının incelenmesi sonucunda;

- Eylem Planı kapsamında standartların sağlanması için gerekli 79 genel şarttan sadece 27'si için eylem gerçekleştirildiği,
 - 34 genel şart için makul güvence sağlandığından eylem öngörülmediği,
 - 18 genel şart için makul güvence sağlanmadığı,
 - Makul güvence sağlanmayan 16 genel şart için eylem öngörüldüğü halde, bu eylemlerin 2013 ve 2014 yıllarında Eylem Planının revize edilmesi için alınan onaylarla plan kapsamından çıkarıldığı,
 - Makul güvence sağlanmayan 2 genel şart için ise hiç eylem öngörülmediği,
- tespit edilmiştir.

02.12.2013 tarihli ve 10775 sayılı Genelge'de de belirtildiği üzere, 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat, iç kontrol sistemi ve işleyişinin düzenli ve sürekli olarak izlenmesini ve geliştirilmesini öngörmektedir. Bu nedenle kamu idarelerinin mevcut eylem planlarında öngörülen eylemler tamamlandıktan sonra da düzenli olarak mevcut durumlarını Kamu İç Kontrol Standartları ve bu standartların sağlanması için belirlenmiş genel şartlar çerçevesinde yeniden değerlendirmeleri gerekmektedir. Ayrıca makul güvencenin sağlanmadığı anlaşılan standartların bulunması halinde, yeni bir eylem planının hazırlanması ve üst yöneticinin onayı ile uygulamaya konulması gerekmektedir.

B) 2015 yılında iş süreçlerinin çıkarılması ve süreç kartlarının oluşturulmasına yönelik hazırlanan Süreç Eylem Planı kapsamına taşra birimlerinin dahil edilmemesi nedeniyle, bu plan kurumsal anlamda kapsayıcı bir nitelik taşımamaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, iç kontrolün kapsamına idarenin bütün birimlerindeki mali ve mali olmayan her türlü faaliyet, karar ve işlemin dahil olduğu ve iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarının, üst yöneticinin liderliği ve gözetiminde, strateji geliştirme biriminin teknik desteği ve koordinatörlüğünde ve harcama birimlerinin katılımıyla yürütülmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, iç kontrol standartlarına uyum çerçevesinde hazırlanan eylem planlarının kurumun merkez ve taşradaki tüm birimleri ile bu birimlerdeki mali ve mali olmayan her türlü faaliyet,

karar ve işlemi kapsayacak biçimde hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca bu hazırlık süreci, strateji birimlerinin koordinatörlüğünde ve tüm harcama birimlerinin katılımıyla gerçekleştirilmelidir.

C) Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne göre, idarenin misyonunu gerçekleştirebilmesi için, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürlerin yöneticiler tarafından belirlenmesi ve personele duyurulması gerekmektedir. Merkez Birimler Hassas Görev Envanteri hazırlanarak 29.12.2017 tarihli Başkanlık makamı oluru ile Başkanlıkça hassas görevler belirlenip tüm birimlere duyurulmuş olmakla birlikte, taşra birimlerine ait hassas görev tanımı yapılmadığından, hassas görev envanteri kurumsal anlamda kapsayıcı bir nitelik taşımamaktadır.

D) İdarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesine yönelik olarak bir risk değerlendirme çalışması yapılmamıştır. İdare tarafından henüz kurumsal bir risk değerlendirme çalışması yapılmadığından, mevcut riskleri karşılamak için gerekli ve yeterli kontrol strateji ve yöntemlerinin geliştirilmesine yönelik sistematik çalışmalar yürütülememektedir.

E) İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve buna paralel olarak çıkarılan 2006/10809 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Başkanlığa 25 adet iç denetçi kadrosu ihdas edildiği halde 31.12.2018 tarihi itibarıyla iç denetçi ataması yapılmamıştır.

5018 sayılı Kanun'un "İç Denetim" başlıklı 63'üncü maddesinde; "*İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.*" hükmüne yer verilmiştir

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul Esaslar'ın 3'üncü maddesinde ise, iç kontrolün iç denetimi de kapsayan mali ve diğer kontrollerin bir bütünü olduğu ifade edilmiştir.

Yine 19.04.2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, "iç denetim" iç kontrol sisteminin temel bir unsurudur ve aynı zamanda sistemin yeterli ve etkin bir şekilde işleyip işlemediği hususlarında

değerlendirme ve önerilerde bulunmaktadır. İdarelerde yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesi ancak etkin bir iç denetim faaliyetinin varlığı ile mümkün olacaktır.

Bu itibarla, 5018 sayılı Kanun'un "Üst Yöneticiler" başlıklı 11'inci maddesinde, üst yöneticilerin sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri ifade edildiğinden, idarelerce etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsuru olan iç denetim fonksiyonundan yararlanılması büyük önem arz etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle,

A) Başkanlık bünyesinde İç Kontrol Sisteminin oluşturulması amacıyla hazırlanan "Gelir İdaresi Başkanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı"nın Başkanlık Makamının 26.12.2011 tarihli Olur'u ile yürürlüğe girdiği ve 31.12.2014 tarihinde tamamlandığı,

Kamu İç Kontrol Sisteminin 5 bileşen, 18 standart ve 79 genel şarttan oluşmakta olduğu, Başkanlık tarafından 2012-2014 yılları arasında uygulanan Eylem Planında başlangıçta 44 genel şart için eylem öngörüldüğü, 33 genel şart için ise makul güvence sağlandığı için eylem öngörülmediği, daha sonra, öngörülen 44 genel şarttan 28 genel şart için eylemlerin gerçekleştirildiği, 16 genel şart için ise öngörülen eylemlerin 04.03.2013 ve 26.03.2014 tarihlerinde yapılan revizelerle daha sonraki eylem planı dönemlerinde değerlendirilmek üzere eylem planından çıkartıldığı, 2 genel şart için de Başkanlıkta İç Denetim Birimi oluşturulduktan sonra değerlendirilebileceğinden eylem öngörülmediği,

Uygulanan Gelir İdaresi Başkanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının etkili ve yeterli bir iç kontrol sisteminin kurulması amacıyla yerine getirilmesi gerekli görülen eylemleri içerdiği ve bu eylemlerin sorumlu birimler tarafından tamamlanmasının Başkanlık bünyesinde İç Kontrol Sisteminin etkinliğinin artırılmasına büyük katkı sağladığı,

Öte yandan, 09.09.2015 tarihinde Başkanlık Makamı Onayı ile yürürlüğe giren Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Birimlerinde İş Süreçlerinin Çıkarılması ve Süreç Kartlarının Oluşturulması Eylem Planının 31.07.2016 tarihinde tamamlandığı, daha sonra GİB Merkez Birimleri İşlem Yönergesi (e-Yönerge) yazılımı çalışmalarına başlandığı ve 31.12.2016 tarihi itibarıyla Başkanlığa ait GİBİNTRANET sayfasında çalışanların kullanımına açıldığı,

Ayrıca, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumu sağlamak amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve Kamu İç Kontrol 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 makam oluru alınarak, tüm birimlere duyurulduğu,

GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının koordinatörlüğünde “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubu” ve “İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu” tarafından; iç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler ile sistemin işleyişi, etkililiği ve etkinliği konusundaki değerlendirmelerin yer aldığı 2018 yılı İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporunun hazırlandığı,

İç kontrol sisteminin tüm bileşenlerini kapsayan eylemlerin yer aldığı “Gelir İdaresi Başkanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı”nın taslağının hazırlandığı; ancak, Mülga Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Mali Yönetim ve İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından yapılan Kamu İç Kontrol Rehberi ve Kamu Kurumsal Risk Yönetim Rehberi revizelerinin tamamlanmasından sonra söz konusu taslak planın yeniden gözden geçirilmesinin gerektiği, söz konusu rehberlerin yayımlanmasından sonra tüm birimlerle bir çalıştay yapılarak Eylem Planının Başkanlık Makamından alınacak onay sonrasında uygulamaya geçirileceği;

B) GİB taşra teşkilatı Vergi Dairesi Müdürlüklerinde 2001 yılından bu yana uygulanmakta olan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi (Otomasyonlu Vergi Daireleri) bulunduğundan, “Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Birimlerinde İş Süreçlerinin Çıkarılması ve Süreç Kartlarının Oluşturulması Eylem Planında taşra birimlerinin iş süreçlerine yer verilmediği,

Halihazırda uygulamada kullanılan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı İşlem Yönergesinin İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığında; Vergi Dairesi Başkanlığı İşlem Yönergesinin Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyon Sistemine Geçen Daireler İçin) Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı Sistemine geçen vergi daireleri tarafından pilot olarak uygulanmakta olduğu, ayrıca sınırlı sayıda vergi daireleri tarafından da Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin (Otomasyonlu Vergi Daireleri) kullanılmakta olduğu,

Diğer taraftan, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele ve Gelir İdaresinin İdari Kapasitesinin Artırılması Teknik Yardım Projesi II. Bileşeninde yer alan, Vergilendirme Süreçlerinin Basitleştirilmesi Eylemi kapsamında, 9 pilot vergi dairesinde 12 ana servis biriminde çalışmalar yürütüldüğü, bu proje kapsamında, mevcut durum analizinde tespit edilen bulguların Avrupa ülkelerindeki iyi uygulama örnekleri ve 2014-2018 yılı Stratejik Planda yer alan hedefleri destekleyecek hedef süreç yapısı tasarımının gerçekleştirildiği, bu çalışmanın neticesinde vergi dairesi iş ve işlemlerine yönelik 57 adet ana süreç, 100'ün üzerinde alt süreç belirlendiği, Vergi Daireleri Süreç Hiyerarşileri ve Gelecek Durum Süreç Akışları Vergi Daireleri Süreç Hiyerarşisi oluşturulduğu ve süreç akışları hazırlanarak, rol ve sorumlulukların belirlendiği;

Dolayısıyla, taşra teşkilatında 2001 yılından bu yana vergisel işlemlerin nasıl yapılacağına yönelik olarak yazılı işlem yönergelerinin bulunduğu, taşra işlem yönergelerinde belirtilen iş akış ve süreçlerinin yukarıda belirtilen proje, diğer yöntem ve araçlar kullanılmak suretiyle yeni mükellef hizmetleri ve otomasyon sistemleri doğrultusunda sürekli olarak güncellenmekte olduğu, bu nedenle, söz konusu Süreç Eylem Planına taşra birimlerinin dahil edilmediği;

Bu kapsamda Vergi Daireleri İşlem Yönergelerinin 21.12.2018 tarihi itibarıyla güncellenerek uygulamaya girdiği, daha önce çıkarılmış olan Otomasyonlu Vergi Daireleri ve Tek Vergi Dairesi süreçlerinin de güncellenen yeni işlem yönergesi çerçevesinde gözden geçirileceği;

Bununla birlikte Bakanlık bünyesinde 2019 yılında başlatılan Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi kapsamında tüm merkez ve taşra süreçlerinin revize edilmesi ile iç kontrol dönüşüm ve risk yönetim sisteminin kurulması çalışmalarının devam ettiği;

C) Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumu sağlamak amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve Kamu İç Kontrol Rehberinde yer alan açıklamalar çerçevesinde tüm merkez birimlerin katılımıyla daha önce çıkarılan iş süreçleri üzerinden, 26 adet hassas görevin belirlendiği ve Başkanlığın “Merkez Birimler Hassas Görev Envanteri”nin 29.12.2017 tarihli Başkanlık makam oluru alınarak, tüm birimlere duyurulduğu;

GİB taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 404 Müdürlük, 57 Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 457 Vergi Dairesi

Müdürlüğü, 578 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü) ve Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı 5 şubenin bulunduğu;

Söz konusu taşra teşkilatımızın iş ve işlemlerinin nasıl yürütüleceğine ilişkin olarak çıkarılan Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 21.12.2018 tarihi itibariyle güncellenerek uygulamaya girdiği, daha önce çıkarılmış olan Otomasyonlu Vergi Daireleri ve Tek Vergi Dairesi süreçlerinin de güncellenen yeni işlem yönergesi çerçevesinde gözden geçirilmekte olduğu, ayrıca 2019 yılında başlatılan Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi çalışmaları kapsamında GİB'e ait tüm merkez ve taşra süreçlerinin gözden geçirilmekte olduğu ve buna bağlı olarak iç kontrol dönüşüm ve risk yönetim sisteminin kurulması çalışmalarının yürütülmekte olduğu,

Söz konusu çalışmalar tamamlandıktan sonra nihai süreçler üzerinden taşra birimlerine ait hassas görevlerin belirlenebileceği;

D) Mülga Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan “Kamu Mali Yönetimi Reformu Uygulamalarının Desteklenmesi Projesi” başlıklı Hibe Anlaşmasının 22.12.2015 tarihli ve 29570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girdiği, bu anlaşma çerçevesinde Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (Dünya Bankası) tarafından faydalanıcı sıfatıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına 780.000 Amerikan Dolarının hibe edildiği,

Söz konusu proje kapsamında;

- Kamu İç Kontrol Standartlarının Güncellenmesi ve Kamu İç Kontrol Rehberinin revize edilmesi,

-Kamu Risk Yönetim Rehberinin hazırlanması,

-Risk Yönetim Yazılımı yapılması,

çalışmalarının devam etmekte olduğu,

Kaynakların etkin kullanımı açısından bu aşamada risk yönetimi konusunda yüksek maliyet içeren bir yazılım satın almasına gerek olmadığı,

Bu nedenle, söz konusu Proje kapsamında yukarıda belirtilen çalışmalar tamamlandıktan sonra iç kontrol taslak eylem planında Risk Değerlendirmesi bileşenine yönelik eylemlere yer verileceği ve kurumsal risk değerlendirme çalışmaları yapılacağı,

Ancak, Bakanlık bünyesinde 2019 yılında başlatılan Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi ile Başkanlığın tüm merkez ve taşra süreçlerinin revize edilmekte, iç kontrol dönüşüm ve risk yönetim sisteminin kurulması çalışmalarının yürütülmekte olduğu,

Söz konusu proje kapsamında tüm merkez ve taşra birimlerimizden iç kontrol danışmanı olarak belirlenen personele eğitim verilmekte olduğu, eğitim sonrasında iç kontrol danışmanları tarafından iş analizleri yapılarak ve süreç sahipleri ile süreci yürütenler arasında çalıştaylar düzenlenerek süreçlerin güncelleneceği, çalıştaylar esnasında, doğal riskler, mevcut kontroller ve kalıntı risklerin de belirleneceği, riske verilen yanıtlar çerçevesinde eylem planları oluşturularak uygulamaya konulacağı;

E) Başkanlıkta, iç denetçi atanmamış olmasının kamu mali yönetim ve kontrol sistemi açısından bir eksiklik oluşturmayacağı,

GİB bünyesinde; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinden harcama yetkilileri ve malî hizmetler biriminin sorumlu olduğu,

Öte yandan, Başkanlığımızda bağlı bulunan 81 ildeki 457 Vergi Dairesi Müdürlüğünün her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında görevli vergi müfettiş ve vergi müfettiş yardımcısı tarafından bir plan dahilinde mali ve idari yönden teftişe tabi tutulmakta olduğu ve cevaplı teftiş raporları düzenlendiği,

Vergi Dairesi Müdürlüklerinin mükelleflere yönelik vergilendirme işlemlerinin (verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili vb.) tüm süreçlerinin vergi müfettişleri tarafından mevzuata uygunluğu yönünden teftişe tabi tutulmakta ve düzenlenen cevaplı raporlar ile yapılan vergisel işlemlerin vergi mevzuatına ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğunun kontrol edilmekte olduğu, yapılan teftişler sonucunda hazırlanan cevaplı raporlar Başkanlığa sunulurken gerekli tedbirlerin alınmakta olduğu,

Dolayısıyla, kamu iç kontrol standartlarından olan iç denetimin fonksiyonu ile vergi müfettişlerinin yaptığı mali ve idari yöndeki teftiş fonksiyonunun aynı amaca hizmet ettiği,

Öte yandan, Bakanlıkça yürütülen Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi ile bağlantılı olarak; İç Denetçilerin çalışma usul ve esasları, atama usul ve esasları gibi

konularda bir çalışmanın eş zamanlı olarak devam etmekte olduğu, bunun sonucunda Başkanlıkta iç denetçi ataması yapılmasının planlandığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak

A) İdare tarafından verilen cevapta iç kontrol sisteminin tüm bileşenlerini kapsayan eylemlerin yer aldığı “Gelir İdaresi Başkanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı” taslağının hazırlanmış olduğu ifade edilmişse de, yapılan düzenlemenin sonuçları izleyen yıllara yansıtacağından anılan husus 2018 yılına ilişkin tespitimizi etkilememektedir.

B) İdare cevabında bahsedilen Yönergeler, sadece vergi dairesi müdürlüklerinde yapılan vergisel iş ve işlemlere ilişkindir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı İşlem Yönergesi, İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığında; Vergi Dairesi Başkanlığı İşlem Yönergesi, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığında kullanılmakta olsa dahi, adı geçen Yönergeler sadece ilgili vergi dairesi başkanlıklarınca kullanılmakta ve vergisel iş ve işlemleri düzenlemektedir. Ayrıca, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele ve Gelir İdaresinin İdari Kapasitesinin Artırılması Teknik Yardım Projesi II. Bileşeninde yer alan, Vergilendirme Süreçlerinin Basitleştirilmesi Eylemi kapsamında 9 pilot vergi dairesi baz alınarak süreç akışları hazırlanmış olduğu ifade edilse de bu proje sadece vergi dairelerini kapsamaktadır. Ayrıca bu proje kapsamında hazırlanan süreç akışları spesifik bir konu ile ilgili olup, süreç eylem planına ilişkin bir çalışma değildir.

Oysa GİB taşra teşkilatı sadece vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmamaktadır. İdarenin taşra teşkilatı doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde faaliyet gösteren vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. 2018 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, 404 müdürlük, 57 takdir komisyonu başkanlığı, 52 gelir müdürlüğü, 464 vergi dairesi müdürlüğü, 575 bağlı vergi dairesi (mal müdürlüğü), 5 şube (Eskişehir VDB'ye bağlı) bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, vergi dairesi başkanlıklarının ayrı bir organizasyon yapısı bulunmakta ve bu birimlerde vergi dairesi müdürlüklerinden farklı iş ve işlemler yürütülmektedir. Vergi dairesi başkanlıkları, yetki alanları içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve

yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamakla görevlidir. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ile bunlara bağlı müdürlükler kurulabilmektedir. Görüldüğü üzere GİB taşra teşkilatı sadece vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmadığı gibi, burada yapılan iş ve işlemler de sadece vergisel nitelik taşımamaktadır.

Sonuç olarak, tüm taşra birimleri için geçerli olan ve taşra birimlerince ifa edilen tüm iş ve işlemleri kapsayan bir işlem yönergesinin varlığından bahsetmek mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, 2015 yılında hazırlanan Süreç Eylem Planı kapsamına taşra birimlerinin dahil edilmemesi, iç kontrol açısından riskli görülmekte ve taşra teşkilatında yer alan tüm birimler için iş süreçlerinin hazırlanması gerekmektedir.

C) Kamu idaresi tarafından verilen cevapta taşra birimlerinin hassas görevleri ile ilgili çalışma başlatılacağı ifade edilmiş olup, yapılacak çalışmanın sonuçları izleyen yıllara yansıtacağından anılan husus 2018 yılına ilişkin tespitimizi etkilememektedir.

D) İdare tarafından Dünya Bankası tarafından desteklenen “Kamu Mali Yönetimi Reformu Uygulamalarının Desteklenmesi Projesi” kapsamında bir risk yönetim rehberi ve risk yönetim yazılımı hazırlanmakta olduğu, yine Bakanlık bünyesinde 2019 yılında başlatılan “Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi” kapsamında bir risk yönetim sistemi kurulması çalışmalarının devam ettiği, söz konusu projeler kapsamında risklerin değerlendirilmesine yönelik eylem planları hazırlanacağı ifade edilmişse de, yapılacak eylem planının sonuçları izleyen yıllara yansıtacağından anılan husus 2018 yılına ilişkin tespitimizi etkilememektedir.

E) İdare tarafından bir iç denetim birimi kurulmamakla birlikte, vergi dairesi müdürlüklerinin her yıl Maliye Bakanlığına bağlı VDK Başkanlığında görevli vergi müfettişlerince mali ve idari yönden teftişe tabi tutulduğu ve vergisel işlemlerin de mevzuata uygunluk yönünden incelendiği belirtilmiştir. Ancak, risk odaklı stratejik yönetim anlayışının bir gereği olarak 5018 sayılı Kanun ile öngörülen iç denetim mekanizması ile Bakanlıklara bağlı müfettişlerce gerçekleştirilen teftiş, denetim, soruşturma ve inceleme görevleri farklı amaçlara hizmet etmektedir.

5018 sayılı Kanun’un 11’inci maddesinde, üst yöneticilerin stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından,

sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumlu oldukları belirtildikten sonra, üst yöneticilerin bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri ifade edilmiştir. Anılan Kanun'un 63'üncü maddesinde ise aynen;

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.”

hükmü yer almaktadır.

Anılan hükme göre, kamu idarelerinin iç denetçi atamaları bir zorunluluk olup, sadece yapısı ve personel sayısı dikkate alınarak iç denetim birim başkanlığı kurmaları konusunda bir zorunluluk öngörülmemiştir. Zira belirtilen hükümlerde üst yöneticilerin sorumluluklarını iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri ve iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı açık ve net biçimde belirtilmiştir. Nitekim 19.04.2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği’nin 3’üncü maddesinin (a) bendinde de “iç denetim birimi”nin; kurulması halinde “iç denetim birimi başkanlığı”nı, iç denetim birimi başkanlığı kurulmayan idarelerde ise “iç denetçiler”i ifade edeceği belirtilmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, idarelere sadece iç denetim birimi başkanlığı kurmaları konusunda bir serbesti tanınmış olup, tüm idarelerin iç denetçi atamaları kanuni bir zorunluluktur.

Ayrıca, GİB’in geniş örgüt yapısı ve personel sayısı dikkate alındığında, bu nitelikte bir idarede iç denetim birimi başkanlığı kurulması gerektiği tabiidir. Kaldı ki, uluslararası

standartlar temelinde hazırlanmış olan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne göre, iç kontrol beş bileşenden oluşmakta olup, anılan bu beş bileşenden birisi izlemedir. Anılan Tebliğ'de, izleme bileşeninin bir alt unsurunu oluşturan iç denetimle ilgili olarak; idarelerin fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlaması gerektiği belirtilmiştir. İdareye 2006 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile tahsis edilmiş 25 adet iç denetçi kadrosu mevcut olduğu halde rapor düzenleme tarihi itibarıyla bir iç denetim birimi kurulmamıştır.

Bu itibarla, 2011, 2015, 2016 ve 2017 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer alan bulgu konusu hususun giderilmesine yönelik idari iş ve işlemlerin yapılması gerekmektedir.

BULGU 21: Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması

GİB 2018 yılı mali tablolarının ekinde, uluslararası standartlar ve yürürlükte olan ulusal mevzuata göre açıklanması gereken önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notların sunulmadığı görülmüştür.

22.02.2008 tarihli ve 26795 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mali Tabloların Sunulmasına ilişkin 1 numaralı Devlet Muhasebe Standardı (DMS 1), mali tablolarla birlikte açıklayıcı notlar ve muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin sunulmasını öngörmektedir. Nitekim anılan Standart gereğince, kamu idareleri, saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri gereği, kullanıcılar tarafından anlaşılabilir, doğru ve tam bilgiyi içeren karşılaştırılabilir nitelikte mali tablolar üretmekle görevlidirler. Bu kapsamda İdarelerin malî durumunu, malî performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmaları, sadece mali tablolarını paylaşmalarıyla mümkün olmayıp, bu tabloların kullanıcılar tarafından yorumlanmasına olanak sağlayacak açıklamalarda bulunmaları da gerekmektedir.

Muhasebe standartlarına uyum sağlamak amacıyla 2018/11321 karar sayılı BKK ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne 08.01.2018 tarihinde eklenen "Önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlar" başlıklı 326/A maddesinde de aynen;

"(1) Mali tabloların en iyi şekilde anlaşılması amacıyla kamu idarelerince seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikaları hazırlanan mali tablolara ek olarak sunulur.

(2) Muhasebe düzenlemelerinde hangi muhasebe politikalarının uygulanacağına ilişkin açık bir şekilde hüküm bulunması halinde bu düzenlemelerin ilgili hükümlerine atıflar

yapılabilir.

(3) Mali tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin aşağıdaki bilgilere yer verilir.

a) Mali tabloların en iyi şekilde anlaşılması için gerekli olan muhasebe politikaları.

b) Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları.

c) Muhasebeye ilişkin herhangi bir düzenlemenin geçici hükümlerinin ne derecede uygulandığı.

ç) Kamu idaresinin adresi ve hukuki yapısı ile faaliyet gösterdiği alan.

d) Kamu idaresinin temel faaliyetlerine ilişkin açıklamalar.

(4) Sunulan muhasebe politikaları aşağıdaki bilgileri içerir.

a) Gelirlerin hangi esaslara göre muhasebeleştirildiği.

b) Konsolidasyonun hangi ilkelere göre yapıldığı.

c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların hangi esaslara göre muhasebeleştirildiği ve amortismanı ya da itfasının hangi esaslara göre yapıldığı.

ç) Borçlanma maliyetlerinin kapitalizasyonu ve borçlanmaya ilişkin diğer giderler.

d) Kullanılan mali araçlar.

e) Finansal kiralama işlemleri.

f) Araştırma ve geliştirme maliyetleri.

g) Stokların hangi esaslara göre muhasebeleştirildiği.

ğ) Karşılıkların hangi esaslara göre ayrıldığı.

h) Çalışanların sosyal güvence maliyetleri.

ı) Kur farkları ve mali riskten korunma.

i) Faaliyet alanlarının tanımları ve bu alanlar arasında maliyetlerin dağıtım esası.

j) Bağışlar ve hibeler.

(5) Mali tablolara ilişkin notlar aşağıdaki bilgileri içerir.

a) Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler.

b) Mali tablolarda sunulmayan bilgiler.

c) Mali tablolarda sunulmayan ancak gerçeğe uygun bir sunuş için gerekli olan ek bilgiler.

(6) Kontrol edilen kurum ya da kuruluşlar ile kontrol eden idareler tarafından aşağıda yer alan karşılıklı ilişkiler açıklanır.

a) Aralarındaki hizmet, mal ya da gayrimenkul alımı, satımı ve devri.

b) Temsilcilik, kiralama ya da lisans anlaşmaları.

c) Araştırma ve geliştirme amaçlı transferler.

ç) Finansman işlemleri.

d) Kefaletler ve teminatlar.

e) Üst yöneticilere asli görevi dışında ödenen ücretler ve sağlanan diğer menfaatler.

(7) Yukarıdaki fıkralarda belirtilen açıklamalar haricinde Devlet muhasebesi standartlarında açıklanması öngörülen hususlara mali tabloların dipnotlarında yer verilir.

(8) Mali tabloların anlaşılır olması ve diğer kamu idarelerinin mali tablolarıyla karşılaştırılabilmesi için aşağıdaki sıralamaya göre notlar sunulur.

a) Uygulanan değerlendirme ve ölçüm esasları ve muhasebe politikaları cetveli.

b) Mali tablolarda sunulan kalemlere ilişkin destekleyici bilgiler.

c) Koşullu yükümlülükler, taahhütler ve diğer mali açıklamalar.

(9) Çerçeve hesap planında yer verilmemiş olmasına rağmen açıklanması önemli olan hususlara notlar bölümünde yer verilir.” denilmektedir.

Anılan Yönetmelik’te yapılan değişiklik ile eklenen söz konusu hükmün kamu idarelerinde uygulamasına yön vermek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından “Mali Tablo Hazırlama Rehberi” hazırlanmış ve Bakanlık web sayfasında yayınlanarak

idarelere duyurulmuştur.

Genel bütçeli bir kamu idaresi olan GİB de gerek uluslararası standartlar, gerekse ulusal mevzuat hükümlerine göre hazırlayacakları mali tablo setinde bahse konu açıklamaları yapmakla yükümlüdür.

Ancak Başkanlığın 2018 yılı mali tablolarının incelenmesi neticesinde, yukarıda sayılan hususlara ilişkin açıklamaların mali tablo eklerinde yer almadığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, GİB 2018 yılı mali tabloları, kullanıcıların bu tabloları tam ve doğru şekilde yorumlamalarını sağlamak için yeterli düzeyde anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir veri sunmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, konuya ilişkin 19.06.2019 tarihli ve 86961/86959 sayılı yazılar ile Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlık Gelir Müdürlüklerine, 19.06.2019 tarihli ve 49445 sayılı yazı ile de GİB merkez birimlerine mali tablolara ait verilerin hazırlanmasında bulguda yer verilen hususlara dikkat edilmesi hususunda talimat verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta mali tabloları hazırlamakla görevli birimlerin bulgu konusu hususa dikkat edilmesi yönünde bildirilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilemeyeceğinden, 2018 yılı mali tablolarının ekinde önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notların sunulmaması sebebiyle tabloların yeterli düzeyde anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir veri sunmadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI

06520 Balgat / ANKARA

Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

<http://www.sayistay.gov.tr>

9. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ TARAFINDAN SUNULAN MALİ TABLOLAR

Kurum Kodu : 12.76 Adı : GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI		TABLO 1.12 BİLANÇO	
AKTİF HESAPLAR		PASİF HESAPLAR	
N Yılı: 2018		Yılı: 2018	
1 DÖNEM VARLIKLAR	414.130.652.748,71	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.970.863.207,43
10 HAZIR DEĞERLER	5.166.883.830,54	32 FAALİYET BORÇLARI	10.534.226,80
100 KASA HESABI	6.811.454,35	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	1.726.575,91
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	199.798.405,12	325 NAKİT TALEP VE TAHİSİLERİ HESABI	8.807.650,89
102 BANKA HESABI	86.311.692,48	33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	1.654.139.259,14
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-202.945,61	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	127.097.844,45
105 DÖVİZ HESABI	199,24	333 EMANETLER HESABI	1.527.041.414,69
106 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI	1.690.842,10	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	305.950.320,17
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	4.912.474.182,86	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	320.584,64
12 FAALİYET ALACAKLARI	408.715.606.254,90	362 FONULAR VEYA DİĞER KAMU İDADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI	305.561.336,86
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	62.238.043.498,18	363 KAMU İDARELERİ PAZLARI HESABI	68.398,67
121 GELİRLERDEN TAKİP ALACAKLAR HESABI	338.477.899.011,15	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	193.498,35
122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI	6.997.932.364,66	372 KIDEM TAZİMİNATI KARŞILIĞI HESABI	193.498,35
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.425.116,13	38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	597,00
127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI	308.304,78	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	597,00
14 DİĞER ALACAKLAR	96.840.520,56	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	45.305,97
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	96.840.520,56	397 SAYIM FAZLALARI HESABI	45.305,97
15 STOKLAR	38.525.298,06	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	11.190.559,36
150 İLİK MADDE VE MALZEME HESABI	38.525.298,06	43 DİĞER BORÇLAR	28.111,64
16 ÖN ÖDEMELER	112.712.710,40	430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	28.111,64
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	112.712.710,40	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	11.162.447,72
19 DİĞER DÖNEM VARLIKLAR	84.134,25	472 KIDEM TAZİMİNATI KARŞILIĞI HESABI	11.162.447,72
197 SAYIM NOKSANLARI HESABI	84.134,25	5 ÖZ KAYNAKLAR	412.359.955.026,17
		50 NET DEĞER	155.553.465.241,82
		500 NET DEĞER HESABI	155.553.465.241,82
		51 DEĞER HAREKETLERİ	-1.867.678.459.045,36
		519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	-1.867.678.459.045,36
		57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	1.578.561.922.415,68
		570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	1.578.561.922.415,68
		58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	-23.919.945.993,54
		580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	-23.919.945.993,54
		59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	569.842.972.407,57
		590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUÇU HESABI	569.842.972.407,57

08/05/2019 08:37



Sayfa 1 / 2

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.76		Adı : GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI		Yılı : 2018	
Aktif Hesaplar		N Yılı 2018		Pasif Hesaplar	
2 DURAN VARLIKLAR		211.356.044,25		414.342.008.792,96	
22 FAALİYET ALACAKLARI		156.740.085,76			
220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	30.572,17				
222 GELİRLERDEN TECLİLİ VE TEHİRİ ALACAKLAR HESABI	195.613.940,35				
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.095.573,24				
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR		54.583.921,64			
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	69.494.256,13				
252 BİNALAR HESABI	849.612.426,87				
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	29.338.040,98				
254 TAŞITLAR HESABI	46.446.505,57				
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	470.011.804,31				
257 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-1.413.881.905,40				
258 YAPILMAMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	3.562.793,18				
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		0,00			
260 HAKLAR HESABI	168.630.724,77				
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	275.456,77				
268 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-168.906.181,54				
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR		32.036,85			
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	6.359.745,36				
299 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-6.327.708,51				
AKTİF TOPLAMI		414.342.008.792,96		PASİF TOPLAMI	
Bilanço Dipnotları :				414.342.008.792,96	
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	14.923.270.005,20				
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	14.923.270.005,20				
912 KİŞİLERE AIT MENKUL KIYMETLER HESABI	6.379.290,19				
913 KİŞİLERE AIT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI	6.379.290,19				
920 GİDER TAHHÜTLERİ HESABI	48.202.111,80				
921 GİDER TAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	48.202.111,80				
946 ÖZEL TAHAKKUKLARDAN ALACAKLAR HESABI	10.197.883.873,58				
947 ÖZEL TAHAKKUKLAR HESABI	10.197.883.873,58				
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	881.648.251,87				
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI	881.648.251,87				
998 DİĞER YAZIM HESAPLAR HESABI	1.256.293.996,19				
999 DİĞER YAZIM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	1.256.293.996,19				

08/05/2019 08:37

Zekari ÇANKAYA
Gelir İdaresi Daire Başkanı

Sayfa 2 / 2

Kurum Kodu : 12.76 Adı : GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Yılı : 2018

Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Carı Yılı (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Carı Yılı (N)
630	GİDERLER HESABI	38.882.824.124,28	600	GELİRLER HESABI	748.307.799.393,18
630 01	Personel Giderleri	2.330.211.289,47	600 01	Vergi Gelifleri	659.324.763.907,72
630 01 01	Mennurlar	2.286.661.728,22	600 01 01	Gelif ve Kazanç Uzerinden Alınan Vergiler	263.468.512.944,81
630 01 02	Sozlesmeli Personel	4.419.218,78	600 01 02	Mulkiyet Uzerinden Alınan Vergiler	16.583.984.214,95
630 01 03	İşçiler	27.476.457,83	600 01 03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	317.472.954.098,35
630 01 04	Geçici Personel	1.663.884,64	600 01 04	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi	48.576,50
630 02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	390.678.302,59	600 01 05	Damga Vergisi	16.720.328.933,08
630 02 01	Mennurlar	384.170.436,47	600 01 06	Harcılar	44.868.066.480,55
630 02 02	Sozlesmeli Personel	776.289,24	600 01 09	Başka Yerde Sınırlanmayan Vergiler	210.869.659,48
630 02 03	İşçiler	5.432.940,90	600 03	Teşebbüs ve Mulkiyet Gelifleri	3.008.227.018,77
630 02 04	Geçici Personel	284.851,64	600 03 01	Mal ve Hizmet Satış Gelifleri	2.558.610.390,54
630 02 99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri/Gecikme Cezası ve Zamları	13.784,34	600 03 02	Malın kullanma veya faaliyette bulunma izni ge	20,38
630 03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	448.882.360,74	600 03 03	KİT ve Kamu Bankaları Gelifleri	4.992,52
630 03 01	Uretim Yonelik Mal ve Malzeme Alımları	455.884,68	600 03 04	Kurumlar Hasılları	766,76
630 03 02	Tuketime Yonelik Mal ve Malzeme Alımları	40.513.739,68	600 03 05	Kurumlar Karları	64.983,38
630 03 03	Yolluklar	19.509.619,70	600 03 06	Kira Gelifleri	437.666.845,18
630 03 04	Görev Giderleri	229.965.446,73	600 03 09	Diğer Teşebbüs ve Mulkiyet Gelifleri	11.879.020,00
630 03 05	Hizmet Alımları	130.100.115,24	600 04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelifler	252.694,20
630 03 06	Temsil ve Tanıtma Giderleri	2.938.717,87	600 04 02	Merkezî Yönelim Bütçesine Dahil İdarelerden Alınan	778,25
630 03 07	Menkul Mal, Gayrimaddî Hak Alım, Bakım ve Onarım	19.674.281,70	600 04 03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	115.672,03
630 03 08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	5.724.575,12	600 04 04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla	136.226,17
630 03 09	Tedavi ve Cenaze Giderleri	0,00	600 04 06	Özel Gelifler	17,75
630 05	Carı Transferler	15.310.820,27	600 05	Diğer Gelifler	85.963.123.818,63
630 05 02	Hazine Yardımları	2.609,19	600 05 01	Faiz Gelifleri	7.651.282.716,98
630 05 03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	15.046.888,21	600 05 02	Kişî ve Kurumlardan Alınan Paylar	10.492.638.744,87
630 05 04	Hane Halkına Yapılan Transferler	282,00	600 05 03	Para Cezaları	66.398.556.616,05
630 05 06	Yurtdışına Yapılan Transferler	261.070,87	600 05 09	Diğer Çeşitli Gelifler	820.645.740,75
630 11	Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	3.168,86	600 06	Sermaye Gelifleri	21,89
630 11 03	Stokların Değerlemesinden Oluşan Olumsuz Farklar	2.668,86	600 06 03	Menkul Kıymet ve Varlık Gelifleri	21,89
630 11 99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	500,00	600 11	Değer ve Miktar Değişimleri Gelifleri	8.762.960,78
630 12	Geliflerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	333.638.182,39	600 11 01	Deviz Mençudunun Değerlemesinde Oluşan Olumlu Kur	145.920,37
630 12 01	Vergi Geliflerinin Ret ve İadesinden Kaynaklanan	270.290.969,77	600 11 04	Maddî Duran Varlıkların Değerlemesinden Oluşan Olumlu Fark	8.612.529,00
			600 11 99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelifleri	4.511,41

08/05/2019 08:37

AŞ

Sayfa 1 / 3

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 1276 Adı : GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Yılı : 2018

Ekonomik Kodlar		GİDERİN TÜRÜ	Carî Yılı (N)	Ekonomik Kodlar		GELİRİN TÜRÜ	Carî Yılı (N)
630 12 03		Tesepbus ve Mülkiyet Gelişiminin Ret ve İadesinde	1.039.279,24	600 25	Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VELED Gelir	2.688.971,19	
630 12 04		Alınan Bağış ve Yardımlarla Özel Gelişimin Ret	236,06	600 01	Genel Bütçeye Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VELED Gelir	2.613.197,29	
630 12 05		Diğer Gelişimin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid	62.307.897,32	600 25 04	Sosyal Güven Kurumundan Alınan Mali Olmayan VELED Gelir	50.904,96	
630 13		Amortisman Giderleri	679.742,619,36	600 25 05	Mali İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VELED Gelir	4.888,84	
630 13 01		Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	661.368.410,02	610 01	İNDIRIM, İADE VE İSKONTOLAR HESABI	139.582.002,861,33	
630 13 02		Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	28.112.042,00		Vergi Gelişimlerinin Ret ve İadesinden Kay	137.263.763,033,87	
630 13 03		Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	282.187,34	610 01 01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	36.389.569,307,47	
630 14		İlk Madde ve Malzeme Giderleri	76.928.068,45	610 01 02	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	909.118.607,99	
630 14 01		Kiratsıze Malzemeleri	65.280.982,11	610 01 03	Dahilde Alınan Mali ve Hizmet Vergileri	74.388.799.385,42	
630 14 02		Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfağa Kullanılan Tüketim Malzemesi	26.200,12	610 01 05	Damaç Vergisi	503.549.072,65	
630 14 03		Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri	33.565,98	610 01 06	Harçlar	25.171.760.326,85	
630 14 04		Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağları	1.343.011,08	610 01 09	Başka Yerde Sınırlanmayan Vergiler	986.323,49	
630 14 05		Temizleme Ekipmanları	2.134.869,41	610 03	Tesepbus ve Mülkiyet Gelişiminin Ret ve İadesinden Kay	35.210.249,97	
630 14 06		Giyecak, Mevzuat ve Turafıye Malzemeleri	887.074,49	610 03 01	Mali ve Hizmet Satış Gelişimi	4.661.074,37	
630 14 07		Yiyecak	29.181,06	610 03 04	Kurumlar Hasılatı	1.643,57	
630 14 08		İpecek	28.954,42	610 03 06	Kira Gelişimi	18.667.451,12	
630 14 10		Zıral Maddeler	9.148,71	610 03 09	Diğer Tesepbus ve Mülkiyet Gelişimi	11.880.080,91	
630 14 12		Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	4.357.582,27	610 04	Alınan Bağış ve Yardımlarla Özel Gelişimin Ret	38.228,78	
630 14 13		Yedek Parçalar	1.469.896,85	610 04 04	Kurumlar ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağ	127,04	
630 14 14		Nakil Vasıtaları Lastikleri	67.100,40	610 04 06	Özel Gelişim	38.101,74	
630 14 15		Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	2.369,91	610 05 01	Diğer Gelişimin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid	2.182.991.348,71	
630 14 17		Basarılı Ekipmanlar	6.746,92	610 05 01	Faiz Gelişimi	224.973.254,57	
630 14 99		Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	1.251.384,72	610 05 02	Kısmi ve Kurumlardan Alınan Paylar	20.925.938,58	
630 15		Karşılık Giderleri	1.265.307,67	610 05 03	Para Cezaları	1.898.799.636,23	
630 15 04		Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1.265.307,67	610 05 09	Diğer Geçitli Gelişim	37.292.519,32	
630 20		Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	34.303.402.902,99				
630 20 01		Gelişimden Alacaklardan Silinenler	34.299.304.932,11				
630 20 02		Kişilerden Alacaklardan Silinenler	3.981.176,25				
630 20 03		Kurum Alacaklarından Silinenler	116.794,83				
630 25		Kamu İd Bedelsiz Ol Devir Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid	1.857.524,68				
630 25 01		Genel Bütçeye Kamu İdaresine Bedelsiz Olarak Dev Varı Kayı Gid	1.855.324,68				
630 25 02		Özel Bütçe Kap Kamu İd Bedelsiz Olarak Dev Varı Kayı Gid	2.189,99				
630 30		Proje Kapsamında Yapılan Carî Giderler	61.468.248,54				

NET GELİR TOPLAMI :

608.725.796.531,85

08/05/2019 08:37

Sayfa 2 / 3

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 12.76 Adı : GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Yılı : 2018

Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Carî Yılı (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Carî Yılı (N)
630 30 08	Proje Kapsamında Yapılan Carî Giderler	61.488.248,54			
630 99	Diğer Giderler	249.433.328,27			
630 99 99	Yükarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	249.433.328,27			

GİDERLER TOPLAMI : 38.882.824.124,28

GİDERLER TOPLAMI (A) 38.882.824.124,28
GELİRLER TOPLAMI (B) 748.307.793.393,18

İNDİRİM :ADE:İSKONTO TOPLAMI (C) 139.592.002.861,33

NET GELİR (D= B- C)

608.725.796.531,85

FAALİYET SONUCU D- A

569.842.972.407,57

09/05/2019 08:37

Zekayi ÇENGEL
Gelir İdaresi Talep Başkanı

Sayfa 3 / 3

EK 2: İZLEME

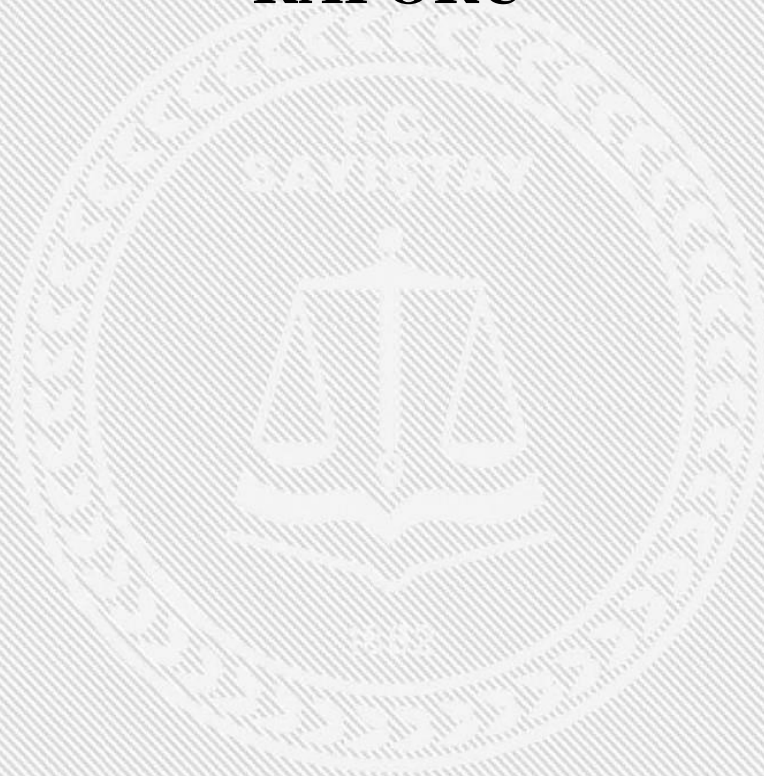
Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Stokta Kalan Konutların KDV İadesinden Yararlanan Yapı Müteahhitine ve/veya Ortaklarına Satılarak KDV İadelerinin Gerçekleştirilmesi	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi.	Bulguda bahsi geçen hususa ilişkin olarak GİB tarafından taşra birimlerine 10.12.2018 tarih ve 161421 sayılı yazı, 11.12.2018 tarih ve 161712 sayılı yazı ile gerekli dikkatin ve özenin sağlanması amacıyla bulguda yer alan hususlar çerçevesinde işlem yapılması gerektiği bildirildiğinden, 2018 yılı yerinde denetimlerinde de anılan yazı doğrultusunda uygulama değişikliğine gidildiği görüldüğünden, söz hususa 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunda yer verilmemiştir.
Araç Haczi İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2017	Yerine Getirilmedi.	Her ne kadar GİB tarafından Başkanlığımıza gönderilen İzleme Faaliyeti konulu yazıda bulguda bahsi geçen hususun düzeltilmesini teminen 2017 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun anılan bulguya ilişkin kamu idaresi cevabı kısmında yer alan çalışmaların devam ettiği belirtilmişse de, 2018 yılında yerinde yapılan denetimler sonucunda 2017 yılı uygulamasına devam edildiği tespit edilmiştir. Bu doğrultuda 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun 13'üncü bulgusunda anılan hususa yeniden yer verilmiştir.

Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2017	Yerine Getirilmedi.	Her ne kadar GİB tarafından Başkanlığımıza gönderilen İzleme Faaliyeti konulu yazıda bulguda bahsi geçen hususun düzeltilmesini teminen 2017 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun anılan bulguya ilişkin kamu idaresi cevabı kısmında yer alan çalışmaların devam ettiği belirtilmişse de, 2018 yılında yerinde yapılan denetimler sonucunda 2017 yılı uygulamasına devam edildiği tespit edilmiştir. Bu doğrultuda 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun 12'nci bulgusunda anılan hususa yeniden yer verilmiştir.
Taşınır İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2017	Kısmen Yerine Getirildi.	GİB tarafından Başkanlığımıza gönderilen İzleme Faaliyeti konulu yazıda 2017 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun anılan bulgusunda yer alan (A) bendine ilişkin olarak Başkanlıkça herhangi bir işlem tesis edilmediği, (B) bendine ilişkin olarak ise anılan bentte yer alan eksikliklerin 2018 yılı itibarıyla tamamlandığı ifade edilmiştir. Bu doğrultuda 2018 yılında yerinde yapılan denetimler sonucunda tespit olunan hususlara 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun 21'inci bulgusunda yer verilmiştir.
İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Çalışmalarının Tamamlanmaması	2017	Yerine Getirilmedi.	GİB tarafından Başkanlığımıza gönderilen İzleme Faaliyeti konulu yazıda 2017 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun anılan bulgusunda yer alan hususlara ilişkin olarak Başkanlıkça herhangi bir işlem tesis edilmediği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda 2018 yılında yerinde yapılan denetimler sonucunda tespit olunan hususlara 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun 28'inci

			bulgusunda yer verilmiştir.
Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması	2017	Yerine Getirilmedi.	GİB tarafından Başkanlığımıza gönderilen İzleme Faaliyeti konulu yazıda 2017 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun anılan bulgusunda yer alan hususlara ilişkin olarak Başkanlıkça herhangi bir işlem tesis edilmediği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda 2018 yılında muhasebe kayıtları ve mali tablolar üzerinde yapılan denetimler sonucunda tespit olunan hususlara 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun 5'inci bulgusunda yeniden yer verilmiştir.
Satın Alınan Taşınırın Doğrudan Giderleştirilmesi	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi.	Bulguda konu edilen hususla ilgili olarak, GİB tarafından 2018 yılından itibaren alımı yapılan tüm basılı kağıtlar için taşınır işlem fişi (TİF) düzenlenerek, söz konusu basılı kağıtlar 150.01.03-İlk Madde ve Malzemeler Hesabında izlenmeye başlandığından, anılan husus 2018 yılı Düzenlilik Denetimi raporunda bulgu konusu yapılmamıştır.
Suriye Uyruklarına Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığının Mali Tablolarında Yer Alması	2017	Yerine Getirilmedi.	Her ne kadar GİB tarafından Başkanlığımıza gönderilen İzleme Faaliyeti konulu yazıda bulguda bahsi geçen hususun düzeltilmesini teminen bulguya ilişkin olarak Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden bilgi istenilmiş olduğu, 07/06/2018 tarih ve 939 sayılı yazı ile GİB'e cevap verildiği, ayrıca Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün 25/05/2015 tarih ve 9023 sayılı Genel Yazısı ile Defterdarlıklar ve Muhasebe Müdürlüklerinin muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi konusunda uyarıldığı ve gerekli hassasiyetin gösterilmesi gerektiği ifade edilmiş olsa

			da, 2018 yılında yapılan denetimler sonucunda 2017 yılı uygulamasına devam edildiği tespit edilmiştir. Bu doğrultuda 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun 3'üncü bulgusunda anılan hususa yeniden yer verilmiştir.
Tahsisli Kullanılan Taşınmazlara İlişkin Muhasebeleştirme İşlemlerinin Hatalı Yapılması	2017	Yerine Getirilmedi.	Her ne kadar GİB tarafından Başkanlığımıza gönderilen İzleme Faaliyeti konulu yazıda bulguda bahsi geçen hususun düzeltilmesini teminen gerekli çalışmaların yapılmaya devam edildiği ifade edilmiş olsa da, 2018 yılında yapılan denetimler sonucunda 2017 yılı uygulamasına devam edildiği tespit edilmiştir. Bu doğrultuda 2018 yılı Düzenlilik Denetimi Raporunun 20'nci bulgusunda anılan hususa yeniden yer verilmiştir.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
2018 YILI
SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM
RAPORU



İÇİNDEKİLER

1. ÖZET.....	126
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	127
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	127
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	127
5. GENEL DEĞERLENDİRME.....	128
6. DENETİM BULGULARI.....	133

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2014-2018 Dönemi Bütçe Hedef ve Gerçekleşmeleri	128
Tablo 2: 2014-2018 Dönemi Stratejik Planın Değerlendirilmesi.....	129
Tablo 3: Performans Hedefleri ile İlgili Olmayan Göstergeler	134
Tablo 4: Sapma Nedenleri Açıklanmayan Göstergeler	139
Tablo 5: Sapmalarla İlgili Yeterli Açıklama Yapılmayan Göstergeler	140

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Bulguları

1. Performans Hedefleri ile İlgili Olmayan Göstergeler Belirlenmesi
2. Faaliyet Niteliği Taşıyan Göstergeler Belirlenmesi
3. Faaliyet Raporunda Temel Mali Tablolara Yer Verilmemesi
4. Performans Hedeflerini Ölçmek Üzere Belirlenen Göstergelerin Gerçekleşmelerinde Meydana Gelen Sapma Nedenlerinin Açıklanmaması
5. Performans Hedeflerini Ölçmek Üzere Belirlenen Göstergelerin Gerçekleşmelerinde Meydana Gelen Sapmalarla İlgili Yapılan Açıklamaların Yeterli Olmaması
6. “Mükellef Memnuniyet Oranı” Performans Göstergesinin Tutarlı ve Yıllar İtibariyle Karşılaştırılabilir Veri Sunmaması

1. ÖZET

Bu rapor, Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) performans denetimi sonuçlarını ve bulgularını içermektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesi uyarınca, Sayıştay "hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetim" olarak tanımlanan performans denetimini yapmakla görevli ve yetkilidir.

GİB'in hedef ve göstergeleriyle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini sağlamak amacıyla aşağıdakiler denetlenmiştir:

- 2018 yılı Performans Programı,
- 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu ve
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri.

2014–2018 dönemine ait Stratejik Planın denetimi ise 2014 yılında gerçekleştirildiğinden, söz konusu belge mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma kriterleri çerçevesinde bu yıl yeniden değerlendirilmemiştir. Bununla birlikte, anılan Stratejik Planın son uygulama yılı olması sebebiyle beş yıllık gerçekleştirme sonuçlarına ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Yapılan denetim sonucunda, idare tarafından performans bilgisinin üretilmesi, yönetilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak bir performans yönetim sisteminin kurulması çalışmalarının başlatıldığı, bu çerçevede performans göstergelerine yönelik performans bilgisinin toplanması amacıyla veri kayıt sistemlerinin oluşturulduğu, gerçekleştirmeleri etkileyebilecek risklerin tespitine yönelik temel düzeyde bir çalışma yapıldığı ve incelenen belgelerin mevzuatta yer alan sunum şartlarına büyük ölçüde uygun biçimde hazırlanarak zamanında yayımlandığı görülmüştür. Bununla birlikte, idare tarafından risklerin belirlenmesi amacıyla kurumsal düzeyde kapsamlı bir çalışma yapılmadığı ve mevcut risklere karşı yeterli önlemlerin alınmadığı, faaliyet niteliği taşıyan, çıktı/sonuç odaklı olmayan ve hedefle ilgili olmayan göstergelerin belirlendiği, Faaliyet Raporunda temel mali tablolara yer verilmediği, bazı göstergelerin gerçekleştirmelerindeki sapma nedenlerinin açıklanmadığı veya yapılan açıklamaların yeterli olmadığı, bir göstergeye ilişkin sonuçların ise yıllar itibariyle karşılaştırılabilir olmadığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, idarede stratejik yönetim anlayışının yerleşmesi ve mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, tam açıklama ve tutarlılık ilkeleri temelinde gelişme sağlanması yönünde çalışmalara devam edilmesi gerekmektedir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresi yönetimi, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Stratejik Plan, Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporlarının hazırlanmasına ilişkin yönetmelik ve kılavuzlara uygun olarak hazırlanmış olan performans bilgisi raporlarının doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştay'a sunulmasından; bir bütün olarak sunulan bu raporların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tam ve doğru olarak yansıtmasından; kamu idaresinin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ilişkin sistemlerin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden; performans bilgisinin dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, kamu idaresinin raporladığı performans bilgisinin güvenilirliğine ilişkin değerlendirme yapmak, performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarını ölçen sistemleri değerlendirmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

Denetimin dayanağı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları ve Sayıştay ikincil mevzuatıdır.

Denetimin amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.

Denetim, kamu idaresinin faaliyet raporunda yer alan performans bilgilerinin ve bunları oluşturan kayıt ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile gerçekleştirilir.

Bu çerçevede, Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan, 2018 yılı Performans Programı ve 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

5. GENEL DEĞERLENDİRME

2018 yılı performans denetimi kapsamında, 2014-2018 dönemi Stratejik Planı, 2018 yılı Performans Programı ile İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Stratejik Planın Değerlendirilmesi:

2018 yılı performans denetimi kapsamında, Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) 2014-2018 dönemine ilişkin Stratejik Planının son uygulama yılı olması sebebiyle beş yıllık gerçekleşme sonuçları değerlendirilmiştir.

Anılan stratejik planlama dönemi için yıllar itibarıyla planlan bütçe hedefleri ile yılsonu bütçe gerçekleştirmeleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 5: 2014-2018 Dönemi Bütçe Hedef ve Gerçekleşmeleri

	2014	2015	2016	2017	2018
Toplam bütçe hedefi (TL)	2.254.755.000	2.428.903.000	2.616.414.310	2.818.401.495	3.035.982.092
Yılsonu ödenek tutarı (TL)	2.391.509.298	2.542.208.631	2.970.252.705	3.239.195.023	3.473.847.217
Toplam harcama tutarı (TL)	2.313.804.383	2.471.875.340	2.875.481.703	3.091.677.239	3.378.939.692
Gerçekleşen harcama tutarının SP'de öngörülen bütçe hedefine oranı	102,62%	101,77%	109,90%	109,70%	111,30%
Gerçekleşen harcama tutarının	96,75%	97,23%	96,81%	95,45%	97,27%

tahsis edilen yılsonu ödenek tutarına oranı (TL)					

Kaynak: GİB 2014-2018 dönemi Stratejik Planı ve ilgili yıl Faaliyet Raporları

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, 2014-2018 döneminde GİB'e tahsis edilen toplam ödenek tutarı ile anılan kurum tarafından yapılan toplam harcama tutarı tüm yıllarda Stratejik Planda öngörülen bütçe hedeflerini aşmıştır. Bununla birlikte, gerçekleşen harcama tutarı kuruma tahsis edilen yılsonu ödenek tutarının her yıl altında kalmıştır.

2014-2018 dönemi Stratejik Planında 5 stratejik amaç ve bu amaçlara yönelik toplam 11 hedef belirlenmiş ve idarenin önceliklerine göre söz konusu amaç ve hedeflere yıllık performans programlarında yer verilmiştir. Anılan dönemde, idarenin stratejik amaçlar çerçevesinde belirlediği hedefler yönündeki performansına ilişkin değerlendirmeler aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

Tablo 6: 2014-2018 Dönemi Stratejik Planın Değerlendirilmesi

Amaç	Hedef	Değerlendirme
Amaç 1: Vergi ve Diğer Gelirleri Toplamada Etkinliği Artırmak	Hedef 1: Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla tahsilatın etkinliği artırılabacaktır.	<ul style="list-style-type: none"> Tahakkuk/tahsilat oranının izlendiği göstergeler bakımından hedeflenenin altında gerçekleşmeler olmakla birlikte, hedef değerlerin en az %90'ı oranında başarı sağlanmıştır. Banka ve PTT vasıtasıyla yapılan tahsilatlarda hedeflere çok yakın sonuçlar elde edilmiştir. Kredi kartı ve banka kartı ile yapılan tahsilatlardan sağlanan başarı hedeflenenin üzerinde gerçekleşmiştir. Ödeme emri düzenleme ve tebliğ edilme oranlarının izlendiği göstergelerde ise gerçekleşmeler hedeflenen değerlerin altında kalmıştır.
Amaç 2: Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Etmek	Hedef 1: Kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranı 5 puan düşürülecektir.	<ul style="list-style-type: none"> Stratejik Planda belirlenen "Kayıt dışı ekonominin payındaki azalış oranı" ve "Kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranı" göstergeleriyle ilgili ölçüm yapılmadığından, hedef yönünde ilerleme sağlanıp sağlanmadığı raporlanmamıştır. KDV iadesi ile ilgili belirlenen göstergelerin gerçekleşme sonuçları, hedef değerlere kıyasen yıllar itibarıyla büyük dalgalanmalar göstermiştir. Denetim ve denetlenen mükellef sayılarının izlendiği göstergelerde, bazı sektörel denetimler bakımından hedeflenenin üzerinde gerçekleşme sağlanmış olsa da, genel itibarıyla başarı düzeyi hedef değerlerin altında kalmıştır.
Amaç 3: Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmak	Hedef 1: Vergilendirmede toplumsal farkındalık ve vergi bilinci	<ul style="list-style-type: none"> Stratejik Planda, söz konusu hedefi ölçmek için faaliyet niteliği taşıyan göstergeler belirlenmiştir. 2018 yılından itibaren izlenmeye başlanan

	artırılacaktır.	“Kanuni süresinde verilen beyanname sayısı” göstergesinde hedefe yakın gerçekleşme sağlanmıştır.
	Hedef 2: Mükellef memnuniyeti artırılacaktır.	<ul style="list-style-type: none"> MÜGEB, VİMER gibi geliştirilen sistemler ile İnternet sayfası üzerinden yapılan anketler aracılığıyla mükelleflerin belirli hizmetlerle ilgili geri bildirimlerinin alındığı platformlar artırılmıştır. Genel mükellef memnuniyet düzeyinin ölçüldüğü geniş kapsamlı bir anket çalışması stratejik plan döneminde sadece bir kez gerçekleştirildiğinden, bu hedefle ilgili tutarlı ve yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir veri sunulmamaktadır.
Amaç 4: Kaliteli Hizmet Sunmak	Hedef 1: Bilgi teknolojisi sistemleri ve uygulamaları geliştirilecektir.	<ul style="list-style-type: none"> Söz konusu hedefe yönelik tespit edilen göstergeler 2018 yılından itibaren izlenmeye başlanmıştır. Yazılımların geliştirilmesi konusunda hedeflenenin üzerinde başarı sağlandığı halde, “bilgi eğitimi verilen personel sayısı” göstergesinde hedefe ulaşılamamıştır.
	Hedef 2: Vergi mevzuatı sadeleştirilerek vergisel yükümlülükler anlaşılır hale getirilecektir.	<ul style="list-style-type: none"> Söz konusu hedefle ilgili belirlenen göstergeler bakımından hedeflenen değerlere ulaşılmıştır.
	Hedef 3: Hizmetlerde verimlilik artışı sağlanarak maliyetler düşürülecektir.	<ul style="list-style-type: none"> İdare tarafından sunulan elektronik uygulama sayısı ve bu uygulamalardan yararlanan mükellef sayılarında önemli oranda artış meydana gelmiştir. Ancak, hedefte belirtilen maliyetlerin ne kadar düşürüldüğünü ölçmek üzere herhangi bir gösterge belirlenmediğinden, hedefe ilişkin gerçekleşmenin güvenilir biçimde izlenmesi mümkün olmamıştır.
	Hedef 4: Kurumsal organizasyon daha etkin ve verimli hale getirilecektir.	<ul style="list-style-type: none"> Söz konusu hedefe ve bu hedefi ölçmek için belirlenen göstergelerle ilgili 5 yıllık stratejik plan döneminde sadece 2017 yılında raporlama yapılmıştır. Stratejik Planda belirlenen “İyileştirme öncesine göre zaman tasarrufu ve adam/gün sayısı”, “Öz değerlendirme yapılan taşra birimi sayısı”, “Gerçekleştirilen iyileştirme faaliyeti sayısı”, “Yaygınlaştırılan örnek uygulama sayısı” ve “Süreç sayısındaki azalış, işlemlerin gerçekleştirilme süresindeki azalış” göstergeleri ilgili ölçüm yapılmamıştır.
	Hedef 5: Ulusal ve uluslararası işbirliği geliştirilecektir.	<ul style="list-style-type: none"> İmzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayısında artış sağlanmıştır.
Amaç 5: Kurumsal Gelişime Katkı Sağlamak	Hedef 1: Çalışan memnuniyeti artırılacaktır.	<ul style="list-style-type: none"> Yapılan hizmet içi eğitim sayısı ile hizmet içi eğitim verilen personel sayısı göstergelerine ait gerçekleştirmeler, idarece belirlenen hedeflerin gerisinde kalmıştır.

Amacıyla Çalışan Memnuniyetini Artırmak		<ul style="list-style-type: none">Eğitim memnuniyet oranı göstergesinde ise hedef değere ulaşılmıştır.
	Hedef 2: Çalışma ve hizmet ortamları iyileştirilecektir.	<ul style="list-style-type: none">Stratejik plan döneminde iyileştirilen fiziki mekân sayısında artış sağlanmıştır.

Performans Programının Değerlendirilmesi:

GİB 2018 yılı Performans Programının incelenmesi sonucunda,

- Anılan belgenin mevzuatta öngörülen sunum şartlarına uygun olarak zamanında yayımlandığı,
 - Genel olarak hedefleri ölçmek üzere göstergeler belirlendiği,
 - Ancak belirlenen bazı göstergelerin hedeflerle ilgili olmaması, bazılarının ise faaliyet niteliği taşıması nedenleriyle hedeflerin ölçülebilir olmadığı,
- tespit edilmiştir.

Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi:

GİB 2018 yılı Faaliyet Raporunun incelenmesi sonucunda,

- Söz konusu belgenin mevzuatta öngörülen zamanda yayımlandığı,
 - Genel olarak mevzuatta öngörülen sunum şartlarına uygun olarak hazırlanmakla birlikte, raporda temel mali tabloları yer verilmediği,
 - Performans hedeflerini ölçmek üzere belirlenen bazı göstergelerin gerçekleşmelerinde meydana gelen sapmalar için yeterli açıklamalarda bulunulduğu,
 - Bununla birlikte, bazı göstergelerle ilgili sapma nedenlerinin açıklanmadığı veya yapılan açıklamaların yeterli olmadığı,
- tespit edilmiştir.

Faaliyet Sonuçlarının Ölçümü ve Değerlendirilmesi:

- “Mükellef memnuniyet oranı” performans göstergesinin tutarlı ve yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir veri sunmadığı kanaatine varılmıştır.

Genel Değerlendirme ve Öneriler:

Genel olarak, GİB tarafından oluşturulan performans yönetim sisteminin incelenmesinde;

- İdarenin performans bilgisinin yönetilmesine ve raporlanmasına yönelik açık iç politikaları, yapıları, süreçleri ve karar mekanizmalarının olduğu,
- Performans bilgisinin yönetimi için görev ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olduğu,
- Performans bilgisinin üretilmesi ve kalitesinden sorumlu birimlerin belirlendiği,
- Mevzuat uyarınca hazırlanması gereken belge ve raporların bulgularda belirtilen hususlar dışında gerekli sunum şartlarına uygun biçimde hazırlanarak zamanında yayımlandığı,
- Stratejik Planda yer alan amaçlar doğrultusunda hedefleri ölçmek üzere belirlenen göstergelerdeki ilerlemeleri takip etmek için üçer aylık dönemler itibarıyla izleme raporlarının düzenlendiği,

tespit edilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, idare tarafından performans yönetim sisteminin kurulması çalışmalarının başlatıldığı ve ilgili mevzuat çerçevesinde ilerleme sağlandığı; ancak henüz idarede stratejik yönetim anlayışının tam olarak yerleştiğinden bahsedilemeyeceği, bu nedenle mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, tam açıklama ve tutarlılık ilkeleri temelinde gelişme sağlanması yönünde çalışmalara devam edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Bu bağlamda;

- Performans hedeflerini ölçme kapasitesine sahip olmayan göstergeler yerine, hedefle ilgili, ölçülebilir ve çıktı/sonuç odaklı göstergeler belirlenmesi,
- Performans Programlarında yer verilen göstergeler için gerçekçi hedef değerler belirlenmesi,
- Faaliyet Raporunda mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde mevzuatta da öngörüldüğü üzere temel mali tablolara yer verilmesi,

- Faaliyet Raporunda tüm hedef ve göstergelerle ilgili olarak idarenin gerçek performansının/başarı düzeyinin yansıtılması,

- Bütçe ve performans hedeflerinde meydana gelen sapmalarla ilgili yeterli açıklamalarda bulunulması,

- Bir hedef veya göstergenin gerçekleşmesini ölçmek amacıyla anket çalışması yapılması halinde bu çalışmanın, güvenilir ve yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir nitelikte veri sağlamak üzere, bilimsel esaslar çerçevesinde yürütülmesi,

gerekmektedir.

6. DENETİM BULGULARI

A. Stratejik Planın Değerlendirilmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 dönemine ilişkin Stratejik Plan 2014 yılında incelendiğinden, bu yıl yeniden değerlendirilmemiştir.

B. Performans Programının Değerlendirilmesi

BULGU 1: Performans Hedefleri ile İlgili Olmayan Göstergeler Belirlenmesi

2018 Yılı Performans Programında yer verilen üç performans göstergesinin performans hedefleri ile ilgili olmadığı görülmüştür.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in 3'üncü maddesinde, "Performans göstergesi", "*Kamu idarelerinin performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürüttükleri faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan göstergeler*" şeklinde tanımlanmıştır. Performans Programı Hazırlama Rehberine göre "gösterge", "*kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlar*"dır. Bu tanımlardan göstergenin performans hedefi ile ilgili ve performans hedefini ölçebilecek nitelikte olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede, GİB 2018 Yılı Performans Programında yer verilen performans göstergelerinden aşağıda belirtilenlerin performans hedefleri ile ilgili olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 7: Performans Hedefleri ile İlgili Olmayan Göstergeler

Performans Hedefi	Gösterge
Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinlik sağlanacaktır.	2.1.8. VİMER'e yapılan ihbar/bildirim sayısı
Mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesi için mükelleflerin önerisi alınarak mükellef memnuniyeti artırılabilecektir.	3.2.1. Mükellef Geri Bildirim Sistemine iletilen talep ve öneri sayısı 3.2.3. VİMER tarafından cevaplandırılan çağrı sayısı

Bahse konu göstergelere ait gerçekleştirmelere dışsal faktörler yüksek düzeyde etki etmekte olup, bu göstergelerde sağlanacak ilerlemelerin, belirlenen hedeflerin aksi yönünde gelişmelere işaret etme olasılığı da bulunmaktadır. Örneğin, VİMER'e yapılan ihbar/bildirim sayısındaki artış, genel olarak toplumda vergiye uyumsuzluğun artmasından; Mükellef Geri Bildirim Sistemine iletilen talep ve öneri sayısındaki artış da hizmet kalitesinin düşmesi sebebiyle şikâyetlerin artmasından kaynaklanabilir. VİMER tarafından cevaplandırılan çağrı sayısı ise, mevzuat değişikliklerinin olduğu dönemlerde yüksek, diğer dönemlerde düşük olabilecektir. Açıklanan nedenlerle, söz konusu göstergeler ile idarenin belirtilen performans hedeflerine ulaşmadaki başarı düzeyinin ölçülmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, idarenin belirli bir hedefle ilgili gerçek performansının ölçülebilmesi için yukarıda açıklanan türde dışsal faktörlerin etki ettiği ve belirlenen hedeflerle çelişen göstergeler yerine, idareye iletilen toplam ihbar/bildirim, talep/öneri ve yapılan çağrı gibi dış kaynaklı başvuruların, idare tarafından değerlendirilme ya da sonuçlandırılma oranlarının performans göstergesi olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, GİB 2014-2018 Stratejik Planında yer alan “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Etmek” ve “Vergiye Gönüllü Uyumu Artırmak” amaçlarının Başkanlığın önemle üzerinde durduğu konular olduğu ve faaliyetlerin bir kısmını bu amaçlara yönelik belirlendiği,

Dışsal faktörlerin etki düzeyinin yüksek olduğu anılan gösterge ve benzeri göstergelerin başlatılan uygulamaların sonuçlarını görebilmek ve bu sonuçlardan hareketle yeni uygulamalar geliştirebilmek amacıyla belirlendiği ve bu göstergeler sonucu elde edilen verilerin uygulamalara yön verilmesi için kullanıldığı,

Bununla birlikte, GİB 2014-2018 Stratejik Planı kapsamında hazırlanan Performans Programlarına yönelik olarak yapılan Sayıştay Performans Denetim Raporunda yer alan değerlendirmeler sebebiyle ilgili göstergelere GİB 2019-2023 Stratejik Planında yer verilmediği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulguda performans hedefleriyle ilgili olmadığı belirtilen göstergelere GİB 2019-2023 Stratejik Planında yer verilmediği ifade edilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilememektedir.

BULGU 2: Faaliyet Niteliği Taşıyan Göstergeler Belirlenmesi

2018 Yılı Performans Programında yer alan bazı göstergelerin faaliyet niteliği taşıdığı görülmüştür.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik'in 3'üncü maddesinin (g) bendinde; "performans göstergesi", "*kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlar*"; "faaliyet" ise "*belirli bir amaca ve hedefe yönelen, başlı başına bir bütünlük oluşturan, yönetilebilir ve maliyetlendirilebilir üretim veya hizmetler*" şeklinde tanımlanmıştır.

Performans Programı Hazırlama Rehberine göre performans hedefleri idarenin neleri başaracağını, faaliyetler ise bunların nasıl gerçekleştirileceğini ifade etmektedir. Ayrıca performans hedeflerinin göstergeler ile ölçülebilir olması; göstergelerin ise performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ölçebilmesi gerekmektedir.

2018 Yılı Performans Programında, "toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincinin artırılması yönünde faaliyet ve etkinliklerin yapılmasına devam edilerek vergiye gönüllü uyumun sağlanması" hedefini ölçmek üzere belirlenen "*Medya araçları kullanım sayısı*", "*Vergi bilincini geliştirme eğitimi verilen öğrenci sayısı*", "*Kamuoyunu bilgilendirme amaçlı hazırlanan yazılı ve görsel doküman sayısı*" ve "*Kamuoyunu bilgilendirmeye yönelik elektronik uygulama sayısı*" göstergeleri, Performans Programında belirtilen "*Vergi bilinci ve toplumsal farkındalığı artırmaya yönelik tanıtım, bilgilendirme ve eğitim faaliyetleri*" kapsamında yapılması planlanan eğitim ve etkinliklerden oluşmaktadır. Söz konusu eğitim ve etkinlikler sayesinde vergiye gönüllü uyumun sağlanması hedefi yönünde ilerlenebilir; ancak

anılan göstergeler ile vergiye gönüllü uyumdaki artış oranı ölçülemez.

Bu itibarla, faaliyet niteliği taşıyan göstergelerle, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ya da ne kadar ulaşıldığının ölçülmesi, izlenmesi ve değerlendirilmesi mümkün değildir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, GİB'in Türkiye genelinde gerçekleştirdiği çeşitli etkinlik ve faaliyetler ile toplumsal vergi bilincinin artırılması, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve verginin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesini amaçladığı,

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun; gelir düzeyi ve vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler ile vergi sistemi gibi çeşitli faktörler tarafından etkilenmekte olduğu; mükelleflerin uyum davranışlarının ise beyanname, bildirim ve ödeme gibi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirme kriterleri ile ölçülebildiği; vergiye gönüllü uyumun sağlanması hedefi ve buna ilişkin faktörlerin ve kriterlerin niteliği dikkate alındığında performans göstergelerinin belirlenmesinde güçlükler yaşandığı; bu nedenle, vergiye yönelik algı ve tutumların olumlu yönde değiştirilmesi ve toplumsal farkındalığın artırılmasına ilişkin faaliyetlerin mükelleflerin gönüllü uyum davranışları üzerindeki etkisi tam olarak ölçülemediğinden, söz konusu hedefe etki edebilecek ve ölçümü yapılabilecek faaliyetlerden oluşan performans göstergelerinin kullanılmak zorunda kalındığı,

Başkanlıkça mükellef hizmetlerine yönelik yürütülen faaliyetlerin; verginin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının arttırılmasına yönelik Türkiye genelinde gerçekleştirilen etkinlikler; vergi ile ilgili konularda güncel bilgi sunmak üzere hazırlanan yazılı ve görsel dokümanlar; öğrencilere yönelik vergi bilinci eğitimleri; paydaşlar ile yapılan konferans, seminer ve paneller ile kamuoyu ve mükelleflere yönelik reklam, tanıtım ve bilgilendirme çalışmalarından oluştuğu;

Sonuç olarak; toplumun vergilendirmeye ilişkin algı ve tutumlarının olumlu yönde değiştirilmesi ile vergi ve vergi bilinci konusundaki toplumsal farkındalığın artırılmasına yönelik Başkanlığımızca yürütülen faaliyetlerin niteliği dikkate alındığında, söz konusu hedefe ilişkin performans göstergelerinin belirlenmesinde zorunlu olarak faaliyetlerden oluşan göstergelerin kullanıldığı;

Bununla birlikte, eleştiri konusu yapılan göstergeler GİB 2014-2018 Stratejik Planında yer aldığından 2018 yılında Başkanlıkça takip edildiği; ancak, Sayıştay Performans Denetim

Raporunda yer alan değerlendirmeler sebebiyle ilgili göstergelere GİB 2019-2023 Stratejik Planında yer verilmediği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulguda faaliyet niteliği taşıdığı ve bu nedenle hedef yönünde sağlanan ilerlemeyi ölçemeyecek nitelikte olduğu belirtilen göstergelere GİB 2019-2023 Stratejik Planında yer verilmediği ifade edilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilememektedir.

C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi

BULGU 3: Faaliyet Raporunda Temel Mali Tablolara Yer Verilmemesi

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2018 Yılı Faaliyet Raporunda temel mali tablolara ve bunlara ilişkin açıklamalara yer verilmediği görülmüştür.

17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in 18’inci maddesinin 1 inci fıkrasının (c) bendinin 1 no.lu alt bendinde, faaliyet raporunda mali bilgiler başlığı altında, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilmesi öngörülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “Mali raporlamada düzenlenecek temel mali tablolar ve diğer mali tablolar” başlıklı 313’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde temel mali tablolar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- 1) Bilanço
- 2) Faaliyet Sonuçları Tablosu
- 3) Nakit Akış Tablosu
- 4) Öz Kaynak Değişim Tablosu
- 5) Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu

Yapılan incelemede, GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporunun “Mali Bilgiler” başlığı altında yukarıda belirtilen temel mali tablolara ve bu tablolara ilgili açıklamalara yer verilmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu mevzuatta öngörülen sunum kriterlerini sağlamamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda bahsi geçen temel mali tablolara hazırlanacak faaliyet raporlarında yer verilmesi için gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bundan sonraki dönemlerde hazırlanacak faaliyet raporlarında temel mali tablolara yer verilmesi için gerekli çalışmaların yapılacağı belirtilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilememektedir.

BULGU 4: Performans Hedeflerini Ölçmek Üzere Belirlenen Göstergelerin Gerçekleşmelerinde Meydana Gelen Sapma Nedenlerinin Açıklanmaması

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2018 yılı Faaliyet Raporunda sekiz göstergenin gerçekleşme sonuçlarındaki sapmaların nedenlerinin açıklanmadığı görülmüştür.

17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in 18’inci maddesinde,

“Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir.” denilmektedir.

Anılan mevzuat hükmü uyarınca, bütçe ve performans hedeflerinin gerçekleşmelerinde sapmalar olması durumunda, kamu idaresinin hedef ve gerçekleşme arasındaki sapmanın nedenleri hakkında açıklama getirmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, GİB 2018 yılı Faaliyet Raporunun “Performans Bilgileri” başlığı altında, aşağıdaki tabloda belirtilen göstergelerin gerçekleşme sonuçları hedeflenenin altında kaldığı halde, hedefe yakın bir gerçekleşme sağlanması sebebiyle, söz konusu performans düşüklüğüne ilişkin herhangi bir gerekçe sunulmadığı tespit edilmiştir.

Hâlbuki mevzuat gereği, gerçekleşmenin hedeflenenden yüksek olması durumunda dahi saptmaya ilişkin nedenlerin açıklanması gerekmektedir.

Tablo 8: Sapma Nedenleri Açıklanmayan Göstergeler

Gösterge	Hedef	Gerçekleşme	Performans Sonucu (%)
1.1.1.Cari dönem tahakkuklarına karşılık cari dönemde yapılan tahsilatın oranı	90,50	87,42	96,60
1.1.2.Cari dönem tahakkuklarına karşılık cari dönemde vadesinde yapılan tahsilatın oranı	85	76,93	90,51
1.1.3.Banka ve PTT vasıtasıyla yapılan tahsilatın toplam tahsilat içindeki yüzdesi	75	74,48	99,31
3.1.6. Kanuni süresinde verilen beyanname sayısı	86.000.000	84.358.002	98,09
4.3.1. e-Fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı	90.000	88.837	98,71
4.3.2. e-Defter uygulamasından yararlanan mükellef sayısı	90.000	86.901	96,56
5.1.1. Çalışan öneri sayısı	700	653	93,29
5.1.2. Kabul edilen çalışan öneri sayısı	600	556	92,67

Bu itibarla, GİB 2018 yılı Faaliyet Raporunda yer alan bahse konu göstergelerin gerçekleşme sonuçlarındaki sapma nedenlerinin açıklanmaması mevzuata aykırılık teşkil etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda eleştiriye konu edilen hususların gelecek dönemlere ilişkin faaliyet raporlarının hazırlanmasında dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bundan sonraki dönemlerde hazırlanacak faaliyet raporlarında bulguda konu edilen hususlara dikkat edileceği belirtilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilememektedir.

BULGU 5: Performans Hedeflerini Ölçmek Üzere Belirlenen Göstergelerin Gerçekleşmelerinde Meydana Gelen Sapmalarla İlgili Yapılan Açıklamaların Yeterli Olmaması

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporunda yer verilen yedi göstergeye ilişkin olarak gerçekleşme sonuçlarıyla ilgili yapılan açıklamaların yeterli olmadığı görülmüştür.

17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in 18’inci maddesinde,

“Performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine,

diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir.” denilmektedir.

Yine anılan Yönetmelik’in “Sorumluluk ilkesi” başlıklı 4’üncü maddesinde faaliyet raporlarının mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde hazırlanacağı, “Doğruluk ve tarafsızlık ilkesi” başlıklı 5’inci maddesinde faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğru, güvenilir, önyargısız ve tarafsız olmasının zorunlu olduğu, “Tam açıklama ilkesi” başlıklı 7’nci maddesinde ise faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin eksiksiz olması, faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle açıklaması gerektiği ifade edilmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri doğrultusunda, performans hedeflerinin gerçekleşmelerinde sapmalar olması durumunda, kamu idaresinin hedef ve gerçekleşme arasındaki sapmanın nedenleri hakkında açıklama getirmesi ve yapılan açıklamaların, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri uyarınca faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle ortaya koyabilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, GİB 2018 yılı Faaliyet Raporunun “Performans Bilgileri” başlığı altında, aşağıdaki tabloda belirtilen göstergelerin gerçekleşmelerinde meydana gelen sapmaları açıklayabilecek geçerli ve yeterli nedenler öne sürülmediği tespit edilmiştir.

Tablo 9: Sapmalarla İlgili Yeterli Açıklama Yapılmayan Göstergeler

Gösterge	Hedef	Gerçekleşme	Performans Sonucu (%)
2.1.4. Yaygın ve yoğun denetimlerde mükellefler nezdinde denetim sayısı	2.000.000	260.020	13,00
2.1.6. Akaryakıt ürünlerine yönelik gerçekleştirilen denetimlerde mükellefler nezdinde denetim sayısı	32.000	23.405	73,14
4.1.2. Bilişim eğitimi verilen personel sayısı	40.000	21.326	53,32
4.3.4. e-Bilet uygulamasından yararlanan mükellef sayısı	50	28	56,00
4.3.5. e-İrsaliye uygulamasından yararlanan mükellef sayısı	10.000	311	3,11
5.1.4. Verilen hizmet içi eğitim sayısı	465	286	61,51
5.1.5. Hizmet içi eğitim verilen çalışan sayısı	72.000	30.475	42,33

Şöyle ki,

- Faaliyet Raporunda, “Yaygın ve yoğun denetimlerde mükellefler nezdinde denetim sayısı” ve “Akaryakıt ürünlerine yönelik gerçekleştirilen denetimlerde mükellefler nezdinde denetim sayısı” göstergeleriyle ilgili olarak, denetimlerin zaman zaman farklı alanlarda ve sektörlerde yoğunlaşması sebebiyle denetim planlamasındaki değişiklikler sonucu hedefin

altında kalındığı ifade edilmiştir. Ancak, yaygın ve yoğun denetimler, yalnızca belirli bir sektör özelinde gerçekleştirilen denetimler olmadığından, söz konusu denetimler için ayrılan kaynakların diğer sektörlerde yapılan denetimlerde kullanıldığı gerekçesi geçerli bulunmamıştır. Kaldı ki, Faaliyet Raporunda, sadece iki alanda yürütülen sektörel denetimlerle ilgili gerçekleştirme sonuçları sunulmaktadır. Bunlardan biri “akaryakıt ürünleri”, diğeri ise “tütün mamulleri ve alkollü içkiler”dir. “Akaryakıt ürünlerine yönelik gerçekleştirilen denetimlerde mükellefler nezdinde denetim sayısı” göstergesinde, hedeflenen değerin oldukça altında kalınmıştır. “Tütün mamulleri ve alkollü içkilere yönelik gerçekleştirilen bandrol denetimlerinde denetlenen ürün sayısı” göstergesinde ise performans sonucu %107,60 ile hedeflenen değerin üzerinde gerçekleştiği halde, bu artış “Yaygın ve yoğun denetimlerde mükellefler nezdinde denetim sayısı” göstergesinin %13, “Akaryakıt ürünlerine yönelik gerçekleştirilen denetimlerde mükellefler nezdinde denetim sayısı” göstergesinin de %73,14 olan performans sonuçlarındaki düşüklüğü açıklayacak düzeyde değildir.

- “Bilişim eğitimi verilen personel sayısı” göstergesiyle ilgili olarak, yazılımlarda yapılan bazı güncellemelerin eğitim gerektirecek düzeyde kapsamlı olmaması nedeniyle ve Mal Müdürlüklerinde (bağlı vergi daireleri) hedeflenen gün sonu işlemleri eğitiminin, 2019 yılına ötelenmesi sonucunda hedef değerin altında gerçekleşme olduğu belirtilmiştir. Ancak, yazılım güncellemeleri ile ilgili verilmesi planlandığı halde vazgeçilen eğitimlere ilişkin ayrıntılı bilgi sunulmamıştır. Yine, bağlı vergi dairelerinde 2018 yılında verilmesi planlanan eğitimin, 2019 yılına ötelenmesine ilişkin herhangi bir gerekçe sunulmamış ve bu ötelememenin eğitim verilen personel sayısını ne kadar azalttığı, diğer bir ifadeyle göstergeyi ne derece etkilediği açıklanmamıştır. Ayrıca, göstergedeki performans düşüklüğü ve bununla ilgili yapılan açıklama, idarede yazılım güncelleme ve bilişim eğitimlerinin planlanmasında zayıflığa işaret etmektedir.

- “e-Bilet uygulamasından yararlanan mükellef sayısı” ve “e-İrsaliye uygulamasından yararlanan mükellef sayısı” göstergeleriyle ilgili olarak, uygulamanın ihtiyari olması nedeniyle hedeflenen değerlerin altında kalındığı açıklaması yapılmıştır. Ancak, söz konusu göstergeler Başkanlık tarafından Performans Programında “Kaliteli hizmet sunmak” amacına yönelik olarak “Hizmet çeşitliliğinde ve etkinlikte artış sağlanacaktır” performans hedefini ölçmek üzere belirlenmiş göstergelerdir. Söz konusu uygulamaların mecburi olması halinde sağlanacak artış zaten yasal zorunluluktan kaynaklanacağından, Başkanlığın başarısını ölçmek için kullanılamazdı. Başkanlığın hedefe yönelik gerçek performansı ihtiyari

uygulamaların başarı düzeyiyle ortaya çıkacağından, anılan göstergelerin gerçekleşmelerinde meydana gelen sapmalarla ilgili yapılan açıklamalar yeterli bulunmamıştır.

- “Verilen hizmet içi eğitim sayısı” ve “Hizmet içi eğitim verilen çalışan sayısı” göstergelerindeki performans düşüklüğü için, planlanan uzaktan eğitimlerin gerçekleştirilememesi, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun nedeniyle yaşanan iş yoğunluğu ve izin ve emeklilik işlemlerinden dolayı personel sayılarındaki azalmalar gerekçe gösterilmiştir. Ancak yapılan açıklamada, planlanan uzaktan eğitimlerin gerçekleştirilemediği belirtilmekle birlikte, bunun nedenleri ortaya konulmamıştır. Diğer taraftan, doğru bir planlama yapılması halinde, personelin izin ve emeklilik durumları ile iş yoğunluğunun göstergelyi etkilemesi olası değildir. Zira yıllık izin uygulaması, istihdam edilen personelin yasal hakkı olup, her yıl rutin olarak gerçekleştiğinden ve yasalar çerçevesinde kullanılan diğer izinlerin ise istatistiksel olarak belirli sınırlar içerisinde kalması beklendiğinden, eğitim planlaması sırasında ve göstergelye ilişkin hedef değerin tespitinde personelin izinli olacağı günlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Aynı şekilde, yıl içerisinde emekli olacak personel sayısı önceden tam olarak bilinemesi de, eldeki personel bilgileri ve istatistiksel veriler ışığında yaklaşık olarak tahmin edilebilecek bir unsurdur. Kaldı ki, idareler tarafından kısa süre içinde emekli olması beklenen personele hizmet içi eğitim verilmesi sıklıkla karşılaşılan bir uygulama değildir. Yine, 7143 sayılı Kanun nedeniyle yaşanan iş yoğunluğu belirli bir dönemle sınırlı kaldığından, bu gerekçe de anılan göstergelerdeki gerçekleşmelerin hedeflenenden düşük olmasını açıklamamaktadır. Göstergelerdeki performans düşüklüğü ve izin, emeklilik, iş yoğunluğu gibi unsurların hedeflerin belirlenmesinde göz ardı edilmiş olması, idarenin eğitim planlanma sürecindeki zayıflığa işaret etmektedir.

Bu itibarla, GİB 2018 yılı Faaliyet Raporunda bazı göstergelerde ortaya çıkan performans düşüklüğüne ilişkin yeterli açıklama yapılmadığından, faaliyet sonuçları tüm yönleriyle ortaya konulmamıştır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, göstergelerin gerçekleşmelerinde meydana gelen sapmalarla ilgili yapılan açıklamaların gelecek dönemde daha ayrıntılı yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bundan sonraki dönemlerde hazırlanacak faaliyet raporlarında bulguda konu edilen hususlara dikkat edileceği belirtilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilememektedir.

D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi

BULGU 6: “Mükellef Memnuniyet Oranı” Performans Göstergesinin Tutarlı ve Yıllar İtibariyle Karşılaştırılabilir Veri Sunmaması

“Vergiye gönüllü uyumu artırmak” amacına yönelik “mükellef memnuniyetinin artırılması” performans hedefine ulaşma düzeyini değerlendirmek amacıyla belirlenen “mükellef memnuniyet oranı” göstergesini ölçmek üzere yapılan anket çalışmalarının tutarlı ve yıllar itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte veri sağlamadığı görülmüştür.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in “Tutarlılık ilkesi” başlıklı 8’inci maddesinde, faaliyet sonuçlarının gösterilmesi ve değerlendirilmesinde aynı yöntemler kullanılacağı, yöntem değişiklikleri olması durumunda, bu değişikliklerin raporda açıklanacağı ve faaliyet raporlarının yıllar itibariyle karşılaştırmaya imkân verecek biçimde hazırlanacağı ifade edilmiştir.

Mükellef memnuniyet oranı göstergesi, GİB tarafından sunulan hizmetlerden yararlanan mükelleflerin geri bildirimlerini almak ve değerlendirmek ve böylece mükellef memnuniyetindeki artışı izlemek amacıyla belirlenmiş bir göstergedir. 2018 Yılı Performans Programında mükellef memnuniyet düzeyinin, iki yılda bir yapılan mükellef memnuniyet anketleri ile çeşitli zamanlarda farklı hizmet kanalları (VİMER, MÜGEB, İnternet Sayfası vb.) üzerinden yapılan anketler yoluyla ölçüleceği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede,

- GİB 2012-2018 Stratejik Planı döneminde “mükellef memnuniyet oranı” göstergesini ölçmek amacıyla genel mükellef memnuniyet anketinin belirtildiği şekilde iki yılda bir yapılmadığı halde bu hususun Performans Programında ve Faaliyet Raporunda açıklanmadığı,
- “Mükellef memnuniyet oranı” göstergesinin, 5 yıllık stratejik plan döneminde sadece 2015 yılında mükelleflerin GİB hizmetlerinden genel memnuniyet düzeyini ölçmek amacıyla uygulanan geniş kapsamlı anket ile, diğer yıllarda ise farklı hizmetlerden memnuniyeti değerlendirmek için yapılan daha küçük çaplı anketler ile ölçüldüğü, tespit edilmiştir.

Aynı amaç ve yöntemlerle gerçekleştirilmeyen söz konusu anket çalışmalarının sonuçlarının birbirleriyle karşılaştırılarak genel mükellef memnuniyet düzeyinde olumlu ya da olumsuz yönde gerçekleşen bir değişimden bahsedilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, Faaliyet Raporunda mükellef memnuniyetinin artırılması performans hedefini ölçmek üzere belirlenen “mükellef memnuniyet oranı” göstergesi ile ilgili tutarlı ve yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir veri sunulmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, 2016 yılında 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması, 2017 yılında 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve 2018 yılında da 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunların tanıtımı ve kamuoyunu bilgilendirme kampanyaları ile Başkanlığımızca hayata geçirilen yeni uygulamaların tanıtılmasına yönelik çalışmaların yürütülmesinden ve tasarruf tedbirleri nedeniyle yapılması planlanan söz konusu anketlerin yapılamadığı,

Bununla birlikte; mükelleflere yükümlülüklerini yerine getirirken işlemlerini kolay ve kısa sürede yapabilmelerini sağlayacak bilgi ve uygulamalar sunan www.gib.gov.tr internet sayfasına ilişkin memnuniyet oranını ölçmeye yönelik olarak GİB internet sayfası üzerinden anket yapılmakta olduğu, yapılan anketler aracılığıyla alınan geri bildirimler ve memnuniyet oranlarının, Başkanlıkça söz konusu hizmet alanlarının geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik çalışmalarda kullanılmakta olduğu,

Her yıl yaklaşık olarak 20 milyon ziyaretçiye ulaşan www.gib.gov.tr internet sayfası üzerinden Ocak 2018’de yapılan anketle; internet sayfasının kullanım kolaylığına, tasarımına, içeriğine ve internet sayfasında sunulan hizmetlere ilişkin genel memnuniyet düzeyinin ölçüldüğü;

Diğer taraftan, mükellef memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesine yönelik sistem geliştirme çalışmalarının devam etmekte olduğu;

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında mükellef memnuniyetini ölçmek üzere daha önce planlanmış olan anketlerin tasarruf tedbiri vb. sebeplerle yapılamadığı ifade edilerek, 2018 yılında internet sayfası üzerinden yalnızca internet yolu ile sunulan hizmetlere ilişkin memnuniyet düzeyinin ölçülmesine yönelik anketin yapıldığı belirtilmiştir. Ancak, bulguda eleştiri konusu yapılan husus, mükellef memnuniyet oranını ölçmek üzere yapılması

planlanan anketinin her yıl yapılmaması değildir. Söz konusu anket hangi dönemlerde gerçekleştiriliyorsa, anket sonucunun da o yıllarda raporlanması uygun olacaktır. Anketin gerçekleştirilmediği bir yılda, internet sayfasından memnuniyet oranını ölçen bir başka anket ile mükellef memnuniyet oranının ölçüldüğü varsayılarak sonucun Faaliyet Raporunda açıklanması ise sunulan bilginin yanıltıcı olmasına yol açmaktadır.

Faaliyet Raporlarında açıklanan bilgilerin tutarlı ve yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Bu nedenle, mükellef memnuniyet oranı göstergesinin amaç, kapsam ve uygulama zamanı bakımından bu göstergesi ölçebilecek nitelik taşıyan ve yıllar itibarıyla karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayan araçlarla ölçülmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, kamu idaresince mükellef memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesine yönelik sistem geliştirme çalışmalarının devam ettiği bildirilmişse de, bu durum 2018 yılına ilişkin tespiti etkilememektedir.

