



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu

Eylül 2020





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	7
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	11
7.	DENETİM BULGULARI.....	12
8.	EKLER.....	64



## TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1: 2019 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler .....	4
Tablo 2: 2019 Yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması.....	4
Tablo 3: 2019 Yılı Faaliyet Sonuçları .....	5



## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>BKK</b>	Bakanlar Kurulu Kararı
<b>DMS</b>	Devlet Muhasebe Standartları
<b>EFT</b>	Elektronik Fon Transferi
<b>E-Haciz</b>	Elektronik Haciz
<b>e-VDO</b>	İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu
<b>EVDB</b>	Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı Uygulaması
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>GYMY</b>	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>İVDB</b>	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
<b>KMYKK</b>	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KDVGUT</b>	KDV Genel Uygulama Tebliği
<b>MYMY</b>	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>SGK</b>	Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>TAKBİS</b>	Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
<b>VDK</b>	Vergi Denetim Kurulu
<b>VEDOP</b>	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir





## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması
2. Faaliyet Alacaklarının Tahsil Yılı Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi
3. Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması
4. Tahsil İmkânı Bulunmayan Bazı Vergi Alacaklarının Kaldırılan Vergi Artıkları Kapsamında Mali Tablolarda Yer Alması
5. Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi
6. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi
7. Yapılmakta Olan Yatırımların İlgili Varlık Hesabında Aktifleştirilmemesi
8. Taşınırlara İlişkin Muhasebe Kayıtları ile İdare Taşınır Hesabı Arasında Uyumsuzluk Bulunması
9. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması
10. Yabancı Uyuşuklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığının Mali Tablolarında Yer Alması
11. Tahakkuku Verilmeyen İhbarnamelelerde Yer Alan Vergi ve Ceza Tutarlarının Koşullu Varlık Olarak Nazım Hesaplarda İzlenmemesi
12. Başkanlığın Taraf Olduğu Davalardan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmemesi ve Koşullu Yükümlülüklerin/Varlıkların Açıklanmaması
13. Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması

### B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması

2. Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi
3. Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi
4. Mükellefler Tarafından Sisteme Yüklenen Beyannamelerde ve Mali Tablolarda Tekdüzen Hesap Planına ve Genel Muhasebe İlkelerine Aykırılıklar Bulunması
5. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Eki Mali Tablolarda Amortisman Tabi Duran Varlık Toplamından Fazla Birikmiş Amortisman Tutarının Olması
6. Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması
7. İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması
8. Girişim Sermayesi Fonu Ayrılırken Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması
9. Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması
10. KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması
11. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi
12. Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması
13. Araç Haczi İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması
14. Hacizli Araç Satış Usulünün İdare ve Mükellef Aleyhine Sonuçlara Yol Açması
15. Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi
16. Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi
17. Birden Fazla İdarenin Ortak İhtiyaçları İçin Yapılan İhalelerde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

18. Yapım İşlerinde Yüklenicilerin Zorunlu Sigorta Yaptırma Yükümlülüğünün İdarece Takip Edilmemesi

19. Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması

20. İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Çalışmalarının Tamamlanmaması

21. Vekâleten Görevlendirmenin Genel ve Sürekli Bir Personel Atama Yöntemi Olarak Kullanılması

22. İdare Faaliyet Raporunun Zamanında Yayımlanmaması



---

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanarak anılan tarihte yürürlüğe giren 703 Karar Sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde 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 karnameleriyle 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, V)

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II, III )

Tahsilat ve İhtilafli İşler Daire Başkanlığı

Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı

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.

2019 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, 465 Vergi Dairesi, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü bünyesinde) ile 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde) bulunmaktadır.

GİB'in, 2019 yılında 733'u (%2) merkezde, 37.287'si (%98) ise taşra teşkilatında olmak üzere toplam 38.020 dolu kadrosu bulunmaktadır.

### 1.3. Mali Yapı

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

GİB'e 31.12.2018 tarihli ve 30642 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanarak yürürlüğe giren 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile toplam 3.770.394 Bin TL ödenek tahsis edilmiştir. Anılan ödenek toplamı 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile genel bütçe kapsamındaki idarelere (I Sayılı Cetvel) verilen ödenek tutarının yaklaşık %0,40'ına tekabül etmektedir.

GİB tarafından sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre 2019 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 1: 2019 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler**

	Toplam (Bin TL)
Yıl İçinde Alınan Ödeme Emirleri	3.878.388
Yapılan Tenkisler	45.803
Kalan	3.832.584
Yılı İçindeki ödemeler	3.832.584
Mahsup dönemi İçindeki ödemeler	0
Toplam	3.832.584
Ödenek Üstü Harcamalar	0

Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosuna göre ise 2019 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: 2019 Yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması**

Bütçe Geliri Türü	Gelir (Bin TL)	Ret ve İadeler (Bin TL)	Net Bütçe Geliri (Bin TL)	Oranı (%)
01 Vergi Gelirleri	640.706.206	137.492.778	503.213.427	94,36
03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	3.613.595	23.023	3.590.571	0,67
04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	20	0	20	0,00
05 Diğer Gelirler	27.928.143	1.441.782	26.486.361	4,97



06 Sermaye Gelirleri	173		173	0,00
<b>Toplam</b>	<b>672.248.140</b>	<b>138.957.585</b>	<b>533.290.555</b>	<b>100,00</b>

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre ise Başkanlığın 2019 yılı gelir ve giderleri ile faaliyet sonucu aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşmiştir.

**Tablo 3: 2019 Yılı Faaliyet Sonuçları**

Faaliyet Gelirleri (Bin TL) (A)	İndirim İade İskonto Toplamı (Bin TL) (B)	Net Gelir (Bin TL) (A-B)	Faaliyet Giderleri (Bin TL) (C)	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu (Bin TL) (A-B-C)
810.922.590	139.173.660	671.748.930	83.576.669	588.172.260

Buna göre GİB, 2019 yılında toplam 810.922.590 Bin TL Faaliyet Gelirinden; indirim, iade ve iskontoların düşülmesinden sonra 671.748.930 Bin TL Net Gelir elde etmiştir. Öte yandan aynı yıl 83.576.669 Bin TL Faaliyet Gideri yapılması neticesinde, 2018 yılında 483.953.458 Bin TL olan Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu 2019 yılında %21,5 oranında artarak 588.172.260 Bin TL olarak gerçekleşmiştir.

#### 1.4. Muhasebe ve Raporlama

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

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

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

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

5018 sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu idarelerinin muhasebe sistemlerinde tek düzenin sağlanması amacıyla önce çerçeve nitelikteki Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, daha sonra Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmış ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini bu Yönetmelik'e uygun olarak

yerine getirmesi benimsenmiştir. Bu düzenlemelere göre; muhasebe sistemi tahakkuk esaslıdır. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yıl hesaplarında gösterilirken; bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Bütün muhasebe işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Başkanlık, harcamalarda kullanılan ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeler açısından da Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne tabi bulunmaktadır. 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 Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 310'uncu maddesinde kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim ve her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu; 311'inci maddesinde kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticilerinin, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından, üst yöneticilerin de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumlu olduğu; 312'nci maddesinde kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanların düzenleneceği; 313'üncü maddesinde kamu idarelerince hazırlanacak temel mali tabloların Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu, Nakit

---

Akış Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu olduğu; 314-316'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 yürütülüp 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 yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere

---

uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

### **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin 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,

İdarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesine yönelik olarak 2019 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesinin başlatıldığı,

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 yılında hazırlanan Süreç Eylem Planı kapsamına taşra birimlerinin dahil

edilmemesi nedeniyle, bu planın kurumsal anlamda kapsayıcı bir nitelik taşımadığı,

Taşa birimlerine ait hassas görev envanterinin hazırlanmadığı,

2019 yılında başlatılan Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesinin projesinin 2019 yılı sonu itibarıyla tamamlanmadığı, dolayısıyla 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 31.12.2019 tarihi itibarıyla iç denetçi ataması yapılmadığı,

2019 yılı Faaliyet Raporunun zamanında yayımlanmadığı,

tespit edilmiş olup, belirtilen eksikliklerle ilgili ayrıntılı değerlendirmelere ilgili bulgu maddelerinde 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 Başkanlığı 2019 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 BULGULARI

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

### A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

#### **BULGU 1: 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 GİB mali tablolarına yansdığı görülmüştür.

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

Anılan Listeye göre Başkanlığa ait olan ve ekonomik kodlara ilişkin ayrıntıları ile birlikte gösterilen gelir ve alacakların, GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan listede belirtildiği üzere, her bir kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen ve listede "İlgili idare" olarak belirtilenlerden Başkanlık tarafından yapılan faaliyetler sonucunda oluşanlar da GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilecektir. Bunların haricinde herhangi bir gelir ya da alacağın GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi ise mümkün bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında da Başkanlığa



bildirildiği üzere, başka kamu idarelerine ait gelir ve alacakların hatalı kurumsal kod kullanılarak GİB'e ait 120-Gelirlerden Alacaklar, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar, 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar ve 600-Gelirler Hesaplarında izlenmesi uygulamasının düzeltilmesi amacıyla, vergi dairelerince kullanılan e-VDO sisteminin doğru muhasebe bilgisi sunması yönünde gerekli değişikliklerin yapılması ve ayrıca Başkanlığa ait olan ve olmayan birçok kamu gelirini tahsil etmekle görevli olan GİB ile diğer kamu idareleri arasında, gelirlerin tahakkuk ve tahsilat kayıtlamalarının mevzuata uygun ve standart bir şekilde yapılması için yeterli eşgüdümün sağlanması gerekmektedir.

## **BULGU 2: 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, vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde bulunan gelir servislerinin çoğunluğu tarafından GİB faaliyet alacaklarının tamamının tahsil yılı dikkate alınmaksızın 120, 121 ve 122 no.lu hesaplarda izlendiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 yılı denetimi kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlere alacakların 220 no.lu hesapta, mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen alacakların ise 222 no.lu hesapta izlenerek nakit planlamasının doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde yapılmasını teminen GİB tarafından gerekli çalışmalara başlanarak ivedilikle tamamlanması gerekmektedir.

### **BULGU 3: Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması**

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

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

GİB tarafından sunulan 31.12.2019 tarihli mali tablolar ve bu tablolara esas muhasebe kayıtları ile bazı alacak dosyaları üzerinde yapılan incelemede;

İdarenin 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı bakiyesinin 31.12.2019 tarihi itibarıyla 104.357.660,16 TL olduğu; söz konusu tutarın büyük kısmının, takip ve tahsil görevi GİB'e bırakılmakla birlikte, nitelik itibarıyla diğer kurumların alacaklarından oluştuğu,

31.12.2018 tarihli bilançoda Kişilerden Alacaklar Hesabının bakiyesi 96.840.520,56 TL iken bu tutarın 31.12.2019 itibarıyla 104.357.660,16 TL'ye çıkmasından da anlaşılacağı üzere, vergi dairelerince bahse konu alacakların takip ve tahsil süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülememesi sonucu bu tutarın yıllar itibarıyla birikimli olarak arttığı,

anlaşılmıştır.

---

Bunun ötesinde, inceleme kapsamına alınan bir alacak dosyasına münhasır olmak üzere;

Başka bir kamu idaresince mahkeme kararı ile 2004 yılında kesinleşmiş olan bir zimmet suçuna ilişkin 3.582.265,00 \$ tutarındaki hazine zararının 6183 sayılı AATUHK uyarınca takip ve tahsilinin sağlanması hususu ilgili vergi dairesine zamanında bildirildiği halde, bu alacağın 10 yıllık zamanaşımı süresinin dolmasına bir ay gibi kısa bir süre kala GİB kayıtlarına 2014 yılında alındığı,

Dolar cinsinden alacağın ilk kez kayıtlara alınması sırasında 1.372.849,47 TL değerlendirildiği, ancak MYMY'nin 84'üncü maddesinin birinci fıkrasının 18'inci bendinde yer alan yabancı para cinsinden alacakların ay sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlendirileceği hükmünün ihmal edilerek, aradan geçen zamanda kur değerlemesinin yapılmadığı,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; söz konusu Yönetmelik hükmü doğrultusunda, 3.582.265,00 Amerikan Dolarının 31.12.2019 tarihli döviz kuru ile değerlendirilerek 21.316.984,34 TL olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Diğer yandan, GİB mali tablolarında yer alan 140- Kişilerden Alacaklar hesabındaki geçmişten gelen alacakların takip ve tahsil süreçlerine ilişkin iş ve işlemlerin zamanında ve doğru bir şekilde yapılması sağlanarak alacakların tahsilinde etkinliğin artırılması, böylelikle kamu zararına sebep olunmadan mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi sunmasının garanti altına alınması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Tahsil İmkânı Bulunmayan Bazı Vergi Alacaklarının Kaldırılan Vergi Artıkları Kapsamında Mali Tablolarda Yer Alması**

Önceki yıllarda kaldırılan vergilere ilişkin olan ancak 2019 mali yılında tahsil imkânı kalmayan bazı vergi alacaklarının, 120.1.9.1.1 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 toplam 948.655,67 TL tutarında alacak kaydı bulunduğu tespit edilmiş olup, bu hesap kodunda yer alan tutarların 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi ile 01.08.2002 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 anlaşılmıştır.

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.

Sonuç olarak, 2017 ve 2018 yılları denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, bağlı vergi dairelerine ait olup ilgili mal müdürlüğü kayıtlarında, çeşitli kanuni nedenlerle tahsil imkânı kalmayan kaldırılan vergi artıklarının izlenmeye devam edilmesi nedeniyle, 2019 yılı mali tablolarında yer alan 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabında 948.655,67 TL'lik hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 5: 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.

Maliye Bakanlığınca çıkarılan ve 13.09.2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesinin 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 belirtilmiştir.

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.

Yapılan incelemede, GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların fiili envanter çalışmalarının ve muhasebe kayıtlarına alma işlemlerinin 31.12.2019 tarihi itibarıyla tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2016, 2017 ve 2018 yılları denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, 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 2019 yılı mali tablolarında 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 (GYMY) hükümlerine göre güncelleneceği hüküm altına alınmıştır.

GYMY'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.

Her ne kadar, kamu idarelerince tahsisli kullanılan taşınmazların değerlemesine ilişkin mevzuatta, söz konusu değerlemenin nasıl yapılacağına ilişkin açıklayıcı bir hüküm bulunmamakta ise de; 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. Ülkemizde taşınmaz değerlendirme konusunda yetki sahibi olan kişi ve kurumlar ise Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve uzmanları ile SPK lisanslı gayrimenkul değerlendirme şirketleri ve uzmanlarıdır.

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 personelinin oluşturulan Geçici Takdir Komisyonunca düzenlenen tutanakların esas alındığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 yılı denetimi kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, 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 4.706.438,99 TL tutarında tahsisli kullanılan arsa ve arazinin 250.3 yerine 250.01 ekonomik koduna, 113.499.945,40 TL tutarında tahsisli kullanılan binanın ise 252.3 yerine 252.01 ekonomik koduna kaydedildiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, 2017 ve 2018 yılları denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, tahsisli kullanılan taşınmazlara ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinde tahsisli kullanıma dair birinci düzey yardımcı hesap kodu olan “03” yerine mülkiyete ait yardımcı hesap kodu olan “01” koduna kaydedilmesi sonucu 2019 mali tablolarında toplam 118.206.384,39 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 2019 yılında ayrılan amortismanların doğru hesaplanmadığı görülmüştür.

10.01.2008 tarih ve 26752 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel 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,

Bazı muhasebe birimleri tarafından, henüz kullanım ömrünü tamamlamamış taşınmazlar için 252-Binalar Hesabında kayıtlı bulunan tutarların tamamı kadar amortisman ayrılarak bu tutarın doğrudan giderleştirildiği, diğer bir deyişle bu varlıkların hesaben yok edildiği,

Bazı birimler tarafından ise 252-Binalar Hesabında kayıtlı bulunan tutardan daha yüksek amortisman ayrıldığı,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 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 2019 yılı mali tablolarında hataya neden olunmuştur.

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

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

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'nin 175'inci maddesinde, 252-Binalar Hesabının eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Yönetmelik'in 176'ncı maddesinde ise hesabın işleyişi ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasının (a-3) bendine göre; Binalar Hesabında kayıtlı binaların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılmasına ilişkin olarak bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarlarının, bir taraftan bu hesaba borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

04.11.2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 47 Sıra Numaralı



Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te yer alan taşınmazlar için 34.000,00 TL'yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak kabul edilmesi öngörülmüştür. Yönetmelik'in "Kayıt değişikliği işlemleri" başlıklı 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise, taşınmaza yapılan değer arttırıcı harcamaların taşınmazın değerine ekleneceği belirtilmiştir.

Buna göre, Başkanlık tarafından tahsisli kullanılan taşınmazlar için yapılan ve 34.000,00 TL'yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak değerlendirilerek 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak yapılan incelemede, değer artırıcı nitelikteki harcamaların 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabı yerine 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabına borç kaydedildiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, binalar için yapılan ve 34.000,00 TL'yi aşan değer artırıcı harcamaların ilgili duran varlığın kayıtlı değerine eklenmemesi nedeniyle 2019 yılı mali tablolarında 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar ve 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesapları itibarıyla hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 7: Yapılmakta Olan Yatırımların İlgili Varlık Hesabında Aktifleştirilmemesi**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından 2019 yılında ihale edilen ve yapımı süren veri merkezi inşaatı ve altyapı işleri için bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarlarının 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi gerekirken 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'nin 187'nci maddesinde, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının 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 belirtilmiş; Yönetmelik'in 188'inci maddesinde ise, tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarların bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedileceği ifade

edilmiştir.

Buna göre, Başkanlık tarafından yapım süreci henüz tamamlanmamış inşaat ve altyapı işlerine ilişkin harcamaların geçici kabul tarihine dek 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi, geçici kabulden sonra ise ilgili varlık hesabına aktarılarak, her yıl mevzuat ile belirlenen oranda amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede, GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından 2019 yılında ihale edilen ve yapımı sürmekte olan veri merkezi inşaatı ve altyapı işlerine ilişkin olarak aynı yıl ödenen toplam 4.358.920,00 TL hakediş bedelinin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilmek yerine, 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, yapımı devam etmekte olan inşaat ve altyapı işleri için yapılan harcamaların ilgili duran varlık hesabında izlenmemesi nedeniyle 2019 yılı mali tablolarında 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar ve 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesapları itibarıyla toplam 4.358.920,00 TL'lik hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 8: Taşınırlara İlişkin Muhasebe Kayıtları ile İdare Taşınır Hesabı Arasında Uyumsuzluk Bulunması**

##### **A) Stokların Bilanço ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde Farklı Tutarlarda Yer Alması**

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın, hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgeleri düzenleyen 5'inci maddesi uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından sunulan mali tablolar ile cetvellerden, 31.12.2018 ve 31.12.2019 tarihli Bilançolar ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinin karşılaştırmalı incelenmesi neticesinde; 31.12.2019 tarihi itibarıyla Stoklar hesap grubu bakiyesinin; İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde 59,245,512.71 TL iken, Bilançoda 58.903.852,28 TL olduğu ve birbirine eşit olmadığı görülmüştür.

Bununla birlikte, GİB'in 31.12.2018 tarihli bilançosunda Stoklar hesap grubunun bakiyesi, tümü ilk madde ve malzeme olmak üzere 38.525.298,06 TL'dir. Ancak, 31.12.2019 tarihine ilişkin İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde, Stoklar hesap grubuna ilişkin açılıştan

---

herhangi bir bakiyenin devretmediği, diğer bir ifadeyle, önceki yıldan devreden herhangi bir tutarın bulunmadığı raporlanmıştır.

Sonuç olarak, 2018 yılı Bilançosunda yer alan taşınırın cari yıla devredilmediği şeklinde düzenlenen İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ile, Bilanço ve İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli arasında tutar uyumsuzluğu bulunduğu görülen Stoklar hesap grubu doğru ve güvenilir bilgi içermemektedir.

### **B) Demirbaşların Bilanço ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde Farklı Tutarlarda Yer Alması**

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın, hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgeleri düzenleyen 5'inci maddesi uyarınca GİB tarafından sunulan mali tablolar ile cetvellerden, 31.12.2018 ve 31.12.2019 tarihli bilançolar ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinin karşılaştırmalı incelenmesi neticesinde; 31.12.2019 tarihi itibarıyla demirbaşlar hesabı bakiyesinin; İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde 505.182.428,79 TL iken, Bilançoda 505.295.873,97 TL olduğu ve birbirine eşit olmadığı görülmüştür.

Bununla birlikte, GİB'in 31.12.2018 tarihli Bilançosunda demirbaşlar hesabı bakiyesi 470.011.804,31 TL'dir. Ancak, 31.12.2019 tarihine ilişkin idare taşınır hesabı icmal cetvelinde Demirbaşlar hesabına açılıştan herhangi bir bakiyenin devretmediği, diğer bir ifadeyle, önceki yıldan devreden herhangi bir tutarın bulunmadığı raporlanmıştır.

Sonuç olarak, önceki yılsonu bilançosunda mevcut olan demirbaşların cari yıla devredilmediği varsayımıyla düzenlenen İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinin yanı sıra, Bilanço ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli arasında tutar uyumsuzluğunun bulunduğu demirbaşlar hesabı doğru ve güvenilir bilgi içermemektedir.

### **BULGU 9: 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 taşınırlar için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenleneceği ve bu taşınırların harcama yetkilisinin onayından sonra Taşınır İşlem Fişi ile kayıtlardan çıkarılacağı belirtilmiştir. Bu şekilde hurdaya ayrılan taşınırların, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY) 215'inci maddesi uyarınca 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

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

Ancak yapılan incelemelerde,

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

Satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne teslim edilen taşınırların bedelsiz devrine ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmadığı, dolayısıyla fiilen 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,

Söz konusu hesaplara yıl içerisinde yapılan hatalı kayıtlamalar sonucunda, GİB 2019 yılı Bilançosunda (294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında 5.591.757,35 TL, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabında ise (-5.730.281,11) TL olmak üzere) toplam 29-Diğer Duran Varlıklar kaleminin muhasebe ilkelerine aykırı olarak (-138.523,76) TL şeklinde negatif bir tutar olarak görüldüğü,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 yılı denetimi kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırın mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi sonucu GİB 2019 yılı mali tablolarında 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ve 299-Birikmiş Amortismanlar Hesapları itibarıyla hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 10: Yabancı Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığının Mali Tablolarında Yer Alması**

Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından takip edilmesi gereken Suriye uyruklulara ait taşınır ve taşınmaz mal gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) mali tablolarında yer aldığı görülmüştür.

28.05.1927 tarih ve 1062 sayılı Kanun uyarınca 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 paraların, malsandıklarında ‘Suriye uyruklu özel ve tüzel kişilere ait mallar’ adıyla emanetler defterine açılan partiye kaydolunacağı ifade edilmiştir. Anılan Yönetmelik’in “Milli emlak servislerince tutulacak kayıtlar” başlıklı 38’inci maddesinde ise, emanet defterine bu mahiyette yapılacak kayıtların ayrıntısına yer verilmiştir.

Yine, Muhasebat Genel Müdürlüğüne Milli Emlak Genel Müdürlüğüne yazılan B.07.0.MGM.0.20/100-06 sayılı yazıda da, Suriye uyruklulara ait taşınır ve taşınmaz mal gelirlerine ilişkin olarak milli emlak birimlerince yapılması gereken muhasebe kayıtları açıklanmıştır.

Yukarıda belirtilen 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.

Ancak yapılan incelemede, GİB’e ait 333.02.20 Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve

---

Taşınmaz Mal Gelirleri Hesabında 2019 yılı sonu itibarıyla toplam 826.824,54 TL tutarında muhasebe kaydının yer aldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, yabancı uyruklulara ait taşınır ve taşınmaz mal gelirlerinin GİB kurumsal kodu altında 333.02.20 no.lu hesaba kaydedilmesi sonucunda 2019 yılı mali tablolarında söz konusu hesap itibarıyla toplam 826.824,54 TL'lik hataya neden olunmuştur.

**BULGU 11: Tahakkuku Verilmeyen İhbarnamelerde Yer Alan Vergi ve Ceza Tutarlarının Koşullu Varlık Olarak Nazım Hesaplarda İzlenmemesi**

Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) bağlı çeşitli birimler tarafından düzenlenen ancak henüz kesinleşmemesi nedeniyle tahakkuk kayıtları yapılmayan vergi ve ceza tutarlarının koşullu varlık olarak mali tablo dipnotlarında açıklanmadığı görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Koşullu varlıkların kaydı ve değerlemesi" başlıklı 40/B maddesinde, 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 (DMS 19) da, kamu idaresine gelecekte ekonomik yarar sağlama olasılığı bulunan ve henüz kesin olmayan olayların bulunması halinde koşullu varlıkların açıklanması öngörülmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükmü ve DMS 19 açıklamaları gereğince, GİB tarafından ilgililere tebliğ edilen, ancak henüz kesinleşmemiş olan ihbarnamelerde yer alan vergi ve ceza tutarlarının, kesinleşme tarihine dek koşullu varlık olarak mali tablo dipnotlarında gösterilmesi, kesinleşme tarihinden sonra ilgili varlık hesabında takibine başlanması ve tahsilinde ilgili gelir hesabına alınarak dönemin mali tablolarına yansıtılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 2019 yılı sonu itibarıyla Başkanlığa bağlı çeşitli birimler

---

tarafından düzenlenerek ilgililerine tebliğ edilmiş olan toplam 352.091 adet ihbarnameye ilişkin henüz kesinleşmemiş 9.768.163.859,67 TL vergi ve 24.280.933.008,04 TL ceza tutarı bulunduğu halde; söz konusu tutarların koşullu varlık olarak nazım hesaplarda izlenmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, GİB tarafından üretilen mali tablo ve dipnotlarının, tebliğ edilmiş ancak tahakkuku verilmemiş ihbarnamelere dayanan koşullu varlıklar hakkında doğru ve tam bilgiyi yansıtacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

**BULGU 12: Başkanlığın Taraf Olduğu Davalardan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmemesi ve Koşullu Yükümlülüklerin/Varlıkların Açıklanmaması**

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY)'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 (MYMY)'nde de, karşılık ayrılma şartlarını sağlayan yükümlülüklerin kısa ya da uzun vadeli olma durumlarına göre 379/479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesaplarına kaydedilmesi öngörülmüştür. GYMY'nin 40'inci maddesinde ise koşullu yükümlülük ve varlıkların nazım hesaplar ana hesap grubunda ihtiyaca göre açılacak hesaplarda izleneceği belirtilmiştir.

Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklara ilişkin 19 numaralı Devlet Muhasebesi Standardında da (DMS 19), anılan Standart kapsamına giren karşılıkların mali tablolara 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 olmayıp, bu kalemler mali tablo dipnotlarında gösterilmelidir.

Öte yandan, yine DMS-19'da kurum veya kuruluşla diğer taraflar arasında koşullu yükümlülük veya varlıklar konusunda anlaşmazlık olduğunda, açıklama hükümleri nedeniyle kurum veya kuruluşun konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesinin tahmin edildiği durumlarda kuruluşun söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda olmadığı ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve DMS 19 açıklamaları birlikte değerlendirildiğinde, 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. Şayet idarenin, açıklama hükümleri nedeniyle ciddi bir şekilde zarar görmesi tahmin ediliyorsa, koşullu yükümlülük ve varlıklara ilişkin açıklama yapılmamasına karar verilebilir. Ancak, bu durumda da taraf olunan her dava mutlaka kendi koşulları özelinde bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

Yapılan incelemeler neticesinde, 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 yükümlüğün nazım hesaplarda izlenmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 yılı denetimi kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, muhasebenin “ihtiyatlılık” ilkesi gereği, İdare tarafından taraf olunan davalardan kaynaklanabilecek karşılıklar ile koşullu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin gerekli tahmin ve değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir.

### **BULGU 13: Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2019 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. 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 ise mali tabloların notlar bölümünde hangi bilgilere yer verileceği tek tek sıralanmıştır. Ayrıca söz konusu hükmün kamu idarelerinde uygulamasına yön vermek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından “Mali Tablo Hazırlama Rehberi” hazırlanmış ve Bakanlık internet 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 yapılan incelemede, bulgu konusu husus 2018 yılında

---

Başkanlığa bildirilmiş olmasına rağmen, 2019 yılı mali tabloları ekinde de önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notların yer almadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, mali tabloların kullanıcıların bu tabloları tam ve doğru şekilde yorumlamalarını sağlamak için yeterli düzeyde anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir veri sunması gerekmektedir.

## **B. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER**

### **BULGU 1: 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 (MYMY)'nin 291 ve 342'nci maddeleri uyarınca, ilgili mevzuatında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının, öngörülen ödeme tarihlerine göre 372 veya 472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı muhasebe birimleri tarafından 2019 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.

Sonuç olarak, 2018 yılı denetimi kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, işçilerin kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması, kamu idaresine ait mevcut yükümlülüklerin ve dönem giderlerinin mali tablolarda eksik gösterilmesine yol açmakta olup, işçi çalıştırılan tüm birimler tarafından muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği hesaplanacak kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılması ve mevzuata uygun şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

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

GYMY'nin “Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler” başlıklı 10'uncu maddesinin (b), (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.

MYMY'de de, kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubundaki 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına sadece içinde bulunulan faaliyet döneminde ödeneceği tahmin edilenlerin kaydedilmesi, uzun vadeli yükümlülüklerin ise 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi ve 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 öngörülmeyen kıdem tazminatı karşılıklarının 472 no.lu Hesap yerine 372 no.lu Hesaba kaydedildiği, 372 no.lu Hesapta bulunan toplam kayıtlı tutardan çıkış

---

oranının çok düşük olduğu, dolayısıyla bu hesabın ertesi yıla olması gerekenden daha fazla devir verdiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 yılı denetimi kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, etkili, ekonomik ve verimli bir kaynak yönetimi ve bütçe planlamasında etkinliğin sağlanması amacıyla ve muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği, idareye ait kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerin doğru sınıflandırılması gerekmektedir.

## **BULGU 2: Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin taşra teşkilatı olan mal müdürlüklerinde kredi kartı yoluyla tahsil edilen vergi ve diğer kamu gelirlerinin banka hesabına mevzuatta öngörülen 20 günlük süre zarfında aktarılmasına rağmen bu işlemlerin 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 ile 08.12.2016 tarih ve 29912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği uyarınca bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatların azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun banka hesabına aktarılması gerekmektedir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'ne göre muhasebe birimince banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlar 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabında izlenmektedir. Anılan Yönetmelik'in 39'uncu maddesinde banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlar nedeniyle doğrudan İç Ödemeler Muhasebe Biriminin hesaplarına aktarılan tutarların bu hesaba alacak, 510-Nakit Hareketleri Hesabına borç kaydedilmesi öngörülmektedir.

Buna göre, vergi veya diğer kamu gelirleri ilgili vergi dairesi müdürlüğü tarafından kredi kartı ile tahsil edildiğinde; bu işlemin 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi, 800-Bütçe Gelirleri ve 805-Gelir Yansıtma Hesapları ile de bütçeye gelir kaydedilmesi; diğer taraftan azami 20 günlük süre sonunda yapılan tahsilatın Merkez Bankasına aktarılmasına ilişkin belge bankalar tarafından ilgili muhasebe birimlerine

---

bildirildiğinde, söz konusu mali işlemin geciktirilmeksizin en geç izleyen iş gününde 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 gecikmelere sebebiyet verildiği, hatta bazı mal müdürlüklerinde söz konusu muhasebe işleminin yalnızca yıl sonunda toplu bir şekilde yapıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, kredi kartları ile yapılan tahsilatların İç Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydının süresi içinde yapılması gerekmektedir.

### **BULGU 3: Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY)'nin "Varlıklara ilişkin ilkeler" başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde, kamu idarelerinin bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülebilecek ya da kullanılarak tüketilecek varlık ve alacaklarının bilançoda dönen varlıklar ana hesap grubu içinde gösterileceği, bir yıl içinde paraya dönüştürülmesi öngörülmemen 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 (MYMY)'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.

Sonuç olarak, 2018 yılı denetimi kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, etkili, ekonomik ve verimli bir kaynak yönetimi ve bütçe planlamasında etkinliğin sağlanması amacıyla ve muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği, idareye ait dönen ve duran varlıkların doğru sınıflandırılması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Mükellefler Tarafından Sisteme Yüklenen Beyannamelerde ve Mali Tablolarda Tekdüzen Hesap Planına ve Genel Muhasebe İlkelerine Aykırılıklar Bulunması**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin elektronik tabanlı beyanname sistemine mükellefler tarafından yüklenen bilançolarda; tekdüzen hesap planı ile genel muhasebe ilkelerine aykırı olacak şekilde, dönen varlıklar ve duran varlıklar toplamı gibi ana hesap düzeyleri başta olmak üzere, aktif karakterli olup sıfır veya borç kalanı vermesi beklenen, diğer bir ifadeyle, mükellefin sahip olduğu varlıkları gösteren hesapların alacak kalanı (ters bakiye) verdiği görülmüştür.

Borç bakiyesi vermesi gereken hesapların alacak bakiyesi vermesi tekdüzen hesap planı ile genel muhasebe ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Bu şekilde; genel muhasebe ilkelerine ve tek düzen hesap planına aykırılığı açıkça ortada olan mali tabloların, mükellefler tarafından e-beyan sistemine girilebilmesinin sistem tarafından önlenememesinin, ilerleyen safhalarda farklı hata ve eksikliklere neden olacağı değerlendirilmektedir. Örneğin, 2018 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesinde, bir mükellefin yıl içinde peşin olarak ödediği geçici vergiler ile yaptığı tevkifatlar toplamının dönem sonunda ödemesi gereken kurumlar vergisinden fazla olması dolayısıyla mahsup edemeyerek hak kazandığı geçici verginin iadesi için sunduğu iade dilekçesine ekli bilançosunda, aktif karakterli bir hesap olup borç kalanı vermesi gereken maddi olmayan duran varlıkların, olması gerekenden fazla amortisman ayrılması nedeniyle ters bakiye (alacak bakiyesi) verdiği görülmüştür. Bu işlem neticesinde, ilgili hesap grubu için azami amortisman sınırı aşılmış olmakta ve mükellef bu işlem olmasa ya iadeye hak kazanamayacak ya da söz konusu tutar kadar eksik iadeyi hak ediyor olacaktır.

Buna göre; aktif karakterli bir hesap olan ve sıfır veya borç kalanı vermesi gereken

kasa veya alıcılar hesabının alacak bakiyesi vermemesini sağlayacak kayıtlar yapılmalı ve mali tabloların bu şekilde beyanı sağlanmalıdır. Şöyle ki, alıcılar hesabında önceki yıllardan gelen tutarlar varsa bunların ters kayıt vermemek adına 340-Alınan Sipariş Avansları hesabına devredilmesi gerekmektedir. Aksi halde, kasa hesabının alacak bakiyesi vermesinin VUK 30/4 maddesi uyarınca resen vergi tarhiyat sebebi olarak değerlendirilmesi gibi bir takım hususlar gündeme gelebilecektir. Bununla birlikte; stoklar hesap grubu gibi bir tarafıyla maliyeti ve dolayısıyla vergi matrahını ilgilendiren hesaplar için değerlendirildiğinde ise; borç kalanı vermesi gereken stoklar hesap grubunun, imal edilen ya da satılan malın maliyetine olması gerekenden fazla pay verilerek veya olması gerekenden daha fazla stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak ters bakiye (alacak) vermesi, mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahlarının aşındırılmasına ve bu şekilde GİB tarafından toplanması beklenen vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Sonuç olarak, mükellefler tarafından beyannamelerin ve mali tabloların sisteme yüklenmesiyle başlayan gelir toplama sürecinin sağlıklı işlemlerini garanti altına almak ve GİB tarafından tahsil edilmesi beklenen vergi gelirlerinin azalmasının önüne geçmek için üzere; mali tablolarda yer alan kasa, alıcılar veya stoklar gibi aktif karakterli hesapların ters bakiye verecek şekilde sisteme yüklenmesinin önüne geçilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Kurumlar Vergisi Beyannamesi Eki Mali Tablolarda Amortisman Tabi Duran Varlık Toplamından Fazla Birikmiş Amortisman Tutarının Olması**

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

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

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

---

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

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

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

Sonuç olarak, amortismana tabi duran varlığın değerinden fazla amortisman ayrılması, giderleri ilgilendirmesi nedeniyle kurumlar vergisi matrahının ve dolayısıyla vergi tutarının hatalı hesaplanmasına yol açtığı gibi, kurumlar vergisi iade süreçlerinde izahata konu edilmemesi halinde yersiz ödemelere de sebep olabilecektir. İdare tarafından söz konusu risklere yönelik yeterli düzeyde kontrol ve uyarı mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 6: Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'na 2018 yılına ilişkin beyanname veren bazı kurumlar vergisi mükelleflerinin, alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutarken borç senetlerine reeskont işlemi uygulamadıkları ve böylelikle, mükelleflerce reeskont faiz giderleri matrahta indirim olarak dikkate alınırken reeskont faiz gelirlerinin matraha eklenmediği ve Başkanlığın toplamakla yükümlü olduğu vergi gelirlerinde aşınmaya neden olduğu görülmüştür.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 281'inci maddesinde alacakların, 285'inci maddesinde de borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, henüz vadesi gelmemiş alacak ve borcun senede bağlı olmak, işletmede doğmak ve henüz vadesi gelmemiş olmak şartıyla dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak değerlendirilme günündeki kıymetine indirgenebileceği belirtilmektedir. Senede bağlı alacak ve borç tutarı içinde yer alan vade farkının hesaplanıp ilgili olduğu döneme aktarılmasını sağlayan bir değerlendirme kavramı olan reeskont işlemi, mükellefler açısından ihtiyari bırakılmış, diğer bir ifadeyle, 213 sayılı VUK mükelleflere,



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

Ancak, 2018 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutarak hesapladıkları reeskont faiz giderlerini vergi matrahından indiren mükelleflerin, mali tablolarındaki borç senetleri için reeskont işlemi uygulamadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, söz konusu matrahların hesaplanmasında ve beyanında mükellef bazında ortaya çıkan; ilgili mali yıla ilişkin giderlerin olması gerekenden daha yüksek gösterilmesi ile gelirlerin olması gerekenden daha düşük gösterilmesi gibi vergi matrahının aşınmasına yol açacak uygulamalarının önüne geçilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 7: İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin faaliyet alanı ile ilgili olarak yatırım teşvik belgesi kapsamında sağlanan destek unsurlarının, yatırım teşvik belgesinin iptali halinde geri alınmasına ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmadığı görülmüştür.

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla, yatırımcılara çeşitli destek unsurları sağlanmaktadır.

Yatırım teşvik belgesi ile sağlanan destekler genel itibarıyla; gümrük vergisi

---

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

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

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

Aynı şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin d fıkrasında, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi" başlıklı II/B-5.5. bölümünde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde; gerekli koşulların sağlanmaması durumunda yatırım teşvik belgesi kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

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

Sonuç olarak, özellikle yararlanılan destek unsurlarının birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi durumunda uygulama birliğini sağlamak üzere; teşviklerden kim tarafından ve ne kadar tutarda yararlandığının tespit edilebilmesine ve sağlanan teşviklerin hangi vergi dairelerini ilgilendirdiğinin tam olarak görülebilmesine olanak sağlayan bilgilerin sisteme entegre edilmesi ve ilgisine göre iade süreçlerinde izahata konu edilmesi gerekmektedir.

---

---

**BULGU 8: Girişim Sermayesi Fonu Ayrılırken Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması**

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 325/A maddesinde belirtilen sınırları aşacak şekilde girişim sermayesi fonu ayrıldığı ve böylelikle, kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarın mevzuatta öngörülen sınırın üzerinde olduğu görülmüştür.

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

Bununla birlikte, söz konusu madde hükmü ile; mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği ve fonun; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde mezkur maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulacağı kayıt altına alınmaktadır.

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

---

Ancak, 2018 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; VUK'un 325/A maddesinde düzenlenen, kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağı şeklindeki sınırları aşacak şekilde girişim sermayesi fonu ayrıldığı, diğer bir ifadeyle, VUK'ta belirlenen azami oranlar kapsamında yapılması öngörülen Girişim Sermayesi Fonu indiriminin, belirtilen sınırları geçecek şekilde beyan edildiği ve söz konusu tutarın, beyanname üzerinde olması gerekenden fazla gösterilerek kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, söz konusu matrahların hesaplanmasında ve beyanında mükellef bazında ortaya çıkan; ilgili mali yıla ilişkin giderlerin olması gerekenden daha yüksek gösterilmesi ile gelirlerin olması gerekenden daha düşük gösterilmesi gibi vergi matrahının aşınmasına yol açacak uygulamalar kadar, mevzuat ile düzenlenen indirim ve istisnalarda da yine aynı yasal düzenlemelerde hüküm altına alınan parasal veya oransal sınırlamalara uyulmamasının önüne önüne geçilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 9: Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması**

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

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında; teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini geçmemesi şartıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı ve bu tutarın yıllık olarak 500.000 Türk Lirasını aşamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı şekilde 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 4'üncü maddesinde; teknokent sermaye desteğine ilişkin olarak, yıllık 500.000 Türk Lirasını aşmamak üzere, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısımların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazancın

---

ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Ancak, 2018 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, bazı mükelleflerce kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlere ilişkin olarak, teknogirişim sermaye desteği ve teknokent sermaye desteği indirimlerinin yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerinde belirtilen azami sınırları aştığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, teknogirişim ve teknokent sermaye destekleri kapsamında indirim konusu yapılan tutarların üst sınırları aşması, beyan edilen kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının ve vergi tutarının hatalı hesaplandığına işaret etmekte olup, bu durum GİB tarafından kurumlar vergisi gelirinin olması gerekenden eksik tahsil edilmesi riskine yol açmaktadır. İdare tarafından söz konusu risklere yönelik yeterli düzeyde kontrol ve uyarı mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 10: KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması**

150 m<sup>2</sup> 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 görülmüştür.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Üçüncü Bölümünün "Kayıtlı değer, emlak vergisi değeri" başlıklı 63'üncü maddesinde; gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı, kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında ise harcın, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı, aynı Kanun'un Beşinci Bölümünün "Gönderilecek listeler ve sorumluluk" başlıklı mükerrer 69'uncu maddesi ile de; gayrimenkul alım satımına taraf olan kurum ve belediyelerin GİB'i bilgilendirme konusunda mükellefiyetlerinin olduğu hüküm altına alınmıştır.

---

Ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37'nci maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendi ve "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi gereğince; gayrimenkul alım satımıyla devamlı uğraşılması halinde elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi ayrıca KDV mükellefiyeti tesis edilmesi ve 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 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 tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, ödenmesi gereken her türlü verginin doğruluğunun tespitine yönelik olarak vergi daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanmaması harç ve vergiler açısından vergi kaybına, ayrıca KDV iadesi sürecini hızlandırmak üzere son dönemlerde yapılan çok sayıda kanuni düzenlemeye rağmen Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) ve bankalarca oluşturulan bilişim sistemleri entegrasyonun 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.

#### **BULGU 11: YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi**

İndirimli orana tabi işlemler kapsamında net alanı 150 m<sup>2</sup>'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; katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarının rapor dizpozisyonuna uygun olarak hazırlanacağı ve söz konusu Tebliğde istenilen belgeler ile yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtlarının raporun eklerini oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

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

- Yapı ruhsatı ve yapı kullanma izin belgeleri,
- Karşıt inceleme tutanakları,
- İnşatta kullanılan girdilere ilişkin analiz,
- Arsa sahiplerine yapılan konut teslimlerinde emsal bedel hesaplamaları,
- Sosyal alan, çevre düzenlemesi ve çevre yollarına ait birim m<sup>2</sup> ve yüklenim açıklamaları,
- Reklam tanıtım hizmet bedeli, sosyal medya danışmanlığı hizmet bedeli, çağrı merkezi hizmet bedeli vb. hizmet bedeli ödemelerinin iadeye ilişkin olduğuna dair açıklama, bilgilerinin bir kısmına veya tamamına yer verilmediği, temel girdi analizlerine ilişkin araştırma ve değerlendirmelerin yapılmadığı, ilgili meslek odalarından görüş alınmadığı,

Diğer bir 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 hususların tamamını içermeyecek şekilde düzenlendiği, söz konusu raporların ise ilgili vergi dairelerince herhangi bir ön incelemeye tabi tutulmaksızın kabul edildiği, YMM Tasdik Raporlarında asgari düzeyde yer alması gereken söz konusu açıklama ve bilgilerin izahat kapsamında ilgili

---

YMM'lerden istenildiği, tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde asgari düzeyde belirlenen bilgi ve açıklamaları içermeyen, bu nedenle sağlıklı bir kontrole imkân vermeyecek ölçüde noksan ve yetersiz şekilde düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İdarelerce kabul edilmemesi gerekmektedir.

## **BULGU 12: 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 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un "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 tebliğatlara 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 tebliğatlara 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.

Sonuç olarak, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirildiği üzere, vergi dairelerince haczedilen paraların haczin tatbikinden itibaren en kısa sürede vergi dairesi hesaplarına aktarılmasının sağlanmasına yönelik iç düzenlemenin ivedilikle uygulamaya konulması gerekmektedir.

### **B) Bankalar Tarafından 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 Kanun’un 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.

Buna göre, 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.

Sonuç olarak, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirildiği üzere, yeterli bakiyesi bulunmayan mükellef hesaplarından yapılan EFT kesintisi uygulamasının mükellef ve idare açısından olumsuz etkilerini gidermeye yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

### **BULGU 13: Araç Haczi İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması**

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre yapılan araç haczi işlemlerinde, araç siciline işlenen haciz kayıtlarının sonraki süreçte düzenli olarak yakalamalı hacze dönüştürülmediği görülmüştür.

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, Emniyet Genel Müdürlüğüne bağlı trafik şube ve bürolarına kayıtlı araçların sicillerine haciz tatbikiyle yetinilmemesi; söz konusu araçların çalınması, kaybolması ve hasar görmesi ihtimalini ortadan kaldırmak ve amme alacağının biran evvel tahsilini sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun’un 78’inci maddesi uyarınca fiili haczinin gerçekleştirilmesi ve 82’nci maddesi uyarınca gerekli muhafaza tedbirlerinin alınması

---

gerektiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğ hükmüne 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 alacağının 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 ulaşılamamaktadır.

Sonuç olarak, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılı denetimleri kapsamında Başkanlığa bildirildiği üzere, mükelleflerin borçlarına karşılık olarak araçları üzerine konulan haczin yakalamalı hacze çevrilmesi ve bu suretle kamu alacağının güvenliği ve tahsiline yönelik işlemlerin yürütülmesi yönünde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 14: Hacizli Araç Satış Usulünün İdare ve Mükellef Aleyhine Sonuçlara Yol Açması**

Hacizli araç satışlarından elde edilen tahsilatların muhammen bedelin altında kaldığı ve satış sürecinin uzaması nedeniyle idare ve mükellefler açısından yüksek düzeyde ek maliyetlerin oluştuğu görülmüştür.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un İkinci Bölümünde menkul malların haciz ve satış işlemleri düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un "Hacizde değerlendirme" başlıklı 81'inci maddesinde haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçileceği, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçtirileceği; "Menkul malların satışı" başlıklı

84'üncü maddesinde menkul malların tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacağı; "Satış şekli, artırma ve ilan" başlıklı 85'inci maddesinde menkul malların tahsil açık artırma ve peşin para ile satılacağı ve en çok artırana ihale edileceği, ilk artırmada satılamayan malların ikinci artırımının bir başka il veya ilçede yapılabileceği; "Satılamayan menkul mallar" başlıklı 87'nci maddesinde haczedilen menkul mallara verilen bedelin 81'inci maddede tespit olunan değer %75'inden aşağı olması veya hiç alıcı çıkmaması halinde, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu malların tekrar satışa çıkarılacağı ve bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılacağı; mal yine satılmaz veya taşıma giderlerinin çokluğu yüzünden başka yere götürülmesi uygun görülmezse 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılacağı, bu suretle de satılamadığı takdirde haczedilen malların borçluya geri verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen hükümlerinin araçların muhammen bedelin çok altında fiyatlara satılmasına cevaz vermesi nedeniyle hem idarenin hacizli araçların satışından elde ettiği gelir; hem de mükelleflerin silinen vergi borçları potansiyelin oldukça altında kalmaktadır. Özellikle küçük ölçekli illerde, birinci artırmada yapılan satışların oranının çok düşük olduğu, hatta satışların çoğunlukla pazarlık usulü ile gerçekleştiği; bu şekilde yapılan satışlarda ise mevzuat ile satış bedeline bir alt sınır getirilmediğinden tahsilatın muhammen bedelin %75'inin altında kaldığı görülmüştür.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığınca gerçekleştirilen hacizli araç satış işlemlerinin incelenmesinde; 2019 yılında toplam 69 adet hacizli araç satışı yapıldığı ve bu araçlar için bilirkişilerce toplam 1.444.450,00 TL değer biçildiği; ancak araçların sadece %19'unun ilk artırmada satılabildiği, daha sonra %23'ünün 2. artırmada ve %58'inin pazarlık usulü ile satışının gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Söz konusu satışlardan elde edilen toplam tahsilat 894.505,00 TL olup, bu tutar toplam muhammen bedelin %62'sine tekabül etmektedir. Yine, satış işlemlerinin %70'inden muhammen bedelin %75'inin altında tahsilat sağlanmıştır. Buna göre, hacizli araç satışları gerek işlem bazında, gerekse toplam tahsilat oranı açısından değerlendirildiğinde, beklenen düzeyde tahsilat sağlanamadığı ortadadır.

Ayrıca araç satış sürecinin bu şekilde uzaması, araçların ücretli otoparklarda aylarca bekletilmesine yol açmakta ve bu nedenle idare ve mükellefler yüksek tutarda otopark maliyetine katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Yine, araçların satılamadığı süre içinde mükelleflerin vergi borçlarına gecikme zammı da işlemeye devam etmektedir.

Diğer taraftan, yapılan inceleme sırasında, yıl içerisinde belirli kişilere birçok defa hacizli araç satışı yapıldığı da tespit edilmiştir. Bu da göstermektedir ki, mevcut hali ile hem idare, hem de mükellef aleyhine sonuçlara yol açan hacizli araç satış usulü, ticari amaçlarla araç alım satım işi ile uğraşanlara maddi yarar sağlayan bir sisteme dönüşmüştür.

Sonuç olarak, 6183 sayılı Kanun'un hacz edilen menkul malların satış usulünü düzenleyen hükümlerinin günümüzdeki ekonomik ve toplumsal ihtiyaçları karşılamadığı açık olup, GİB tarafından söz konusu uygulamaların idare ve mükellefler açısından ortaya çıkan olumsuz sonuçlarını bertaraf etmek için gerekli önlemlerin alınması ve tahsil daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir.

### **BULGU 15: Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi**

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

Muhbirlere ikramiye ödenmesinin yasal dayanağı 1931 yılında çıkarılan 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'dur. Bu Kanuna göre, gerekli şartları taşıyan ve somut bilgi ve belgelerle desteklenen ihbar dilekçeleri incelemeye sevk edilmekte, düzenlenen İhbar İkramiyesi Görüş Raporuna istinaden, tahakkuk eden vergi ve vergi ziyai cezası tutarı üzerinden %10 oranında hesaplanan ikramiyenin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, kalan 2/3'ü ise tahsilat sonrasında muhbire ödenmektedir. Her ne kadar Kanun'un 6'ncı maddesinde yer alan tarifede belirli matrah dilimleri için farklı oranlarda ikramiye hesaplanması öngörülmüşse de, tarifede yer alan ilk üç dilimdeki matrahların bugün için parasal bir değeri kalmadığından ve Türk Lirası'ndan 6 sıfır atılması sonrasında Yasa'da değişiklik yapılmadığından ikramiye fiilen son dilimde yer alan %10 oranına göre hesaplanmaktadır.

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

---

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

Yapılan incelemede, 2019 yılında toplam 12.300.472,00 TL ihbar ikramiyesi ödenerek, bu harcama kaleminde bir önceki yıl ödeneği olan 6.396.266,00 TL'ye göre %92,30 oranında artış gerçekleştiği görülmüştür. Ancak, ihbar ikramiyesi ödemelerinde meydana gelen bu artış, vergi tahsilatında istenilen düzeyde bir artışı sağlamamaktadır. Şöyle ki, 2019 yılında muhbirler'e yapılan ödemelerin önemli bir kısmının, yapılan ihbar üzerine verginin kesin olarak tahakkuk ettirilmesinden sonra 1/3 oranında ödenen ikramiyelere ilişkin olduğu; tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların tahsilinden sonra yapılan 2/3 oranında ikramiye ödemelerinin ise toplam içerisindeki payının daha düşük olduğu, dolayısıyla, GİB'e yapılan ihbarlar sonucunda tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların ileriki yıllarda tamamının tahsil edilemediği anlaşılmıştır.

İhbar edilen mükelleflerin iflas veya tasfiye halinde olması yahut sahte belge düzenleyen mükelleflerden olması gibi durumlarda söz konusu alacakların tahsilinin güçleştiği aşikârdır. Belirtilen sebeplerle gerçekte tahsil olasılığı düşük olan vergilerin kaçırıldığı ihbar edilmesi halinde, tahakkuk ettirilen verginin %10'unun 1/3'üne tekabül eden oranda ihbar ikramiyesi ödendiği halde, bu vergi tahakkukları tahsil imkânsızlığı nedeniyle fiktif alacak olarak kalmaktadır. Yine, mevzuata göre verginin kaçırılmasında dahlî bulunanlara da, ihbarda bulunmaları halinde ikramiye ödenebilmesinin mümkün olması, gerçekte tahsil güçlüğü bulunan vergilerin ihbar edilme olasılığını artırmaktadır.

Diğer taraftan yapılan incelemede, belirli kişilere, farklı illerde, farklı vergi dairelerine bağlı mükellefleri ihbar etmeleri üzerine yıl içerisinde birçok defa ihbar ikramiyesi ödendiği görülmüştür. Bu da göstermektedir ki, muhbirlik bazı kimseler tarafından adeta meslek gibi icra edilmektedir. Ancak, kamuoyundaki bu yanlış algı idareye yapılan asılsız ihbar sayısının da artmasına yol açmakta ve idare açısından zaman ve işgücü kaybına neden olmaktadır.

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

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

---

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

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

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

değerlendirilmektedir.

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

#### **BULGU 16: Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi**

İlgili kanunlarınca idari bir yaptırım olarak para cezası vermeye yetkili kamu idarelerince takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairesi müdürlüklerine gönderilen, sonraki süreçte kazai bir hüküm veya diğer idari işlemler nedeniyle ortadan kalkan idari para cezalarına ilişkin olarak cezayı kesen kamu idaresince kamu alacağının nihai durumuna ilişkin bildirim yükümlülüğüne uyulmadığı, bu nedenle kamu alacağına ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline yönelik olarak yapılan takip ve dava masraflarının Başkanlık bütçesinden karşılandığı, ancak söz konusu masraflara kasıt, kusur ve ihmali neticesinde sebebiyet veren diğer kamu idaresi personeline rücu edilmediği görülmüştür.

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

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in konuya ilişkin "Kamu zararının belirlenmesi" başlıklı 6'ncı maddesinin (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; tahsilatın ön koşulunun idari para cezası yaptırımını uygulamasına yetkili idarelerce kesilen cezaların kesinleşmesi olduğu, kesinleşmenin ise kanun yollarının tüketilmesine bağlı olduğu açıkça ifade edilmiştir.

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

Sonuç olarak, kazai bir hüküm veya yapılan yeni idari işlem neticesinde konusu



kalmayan idari para cezalarına ilişkin takip masrafları ve cezaya bağlı ödeme emirlerinin iptali amacıyla açılan davalara ilişkin yargılama giderlerinin, Başkanlık tarafından cezanın nihai durumuna ilişkin bildirim yükümlülüğü görevini getirmeyen diğer idare personeline rücu edilmesi yönündeki hukuki gereklilik yerine getirilmelidir.

### **BULGU 17: 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 Kanun'da yer alan ihale usulleri uygulanarak tek bir ihale yapılmasına imkân tanınmış, söz konusu düzenlemeyle 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, 5018 sayılı Kanun'a Ek I sayılı Cetvel uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı ayrı idareler olarak değerlendirildiğinden, 4734 sayılı Kanun'un Ek 7'nci maddesi ile getirilen düzenlemelerin, bu iki idarenin ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılacak ihaleler için de geçerli olması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede;

İVDB tarafından 2019 yılı 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 ortak ihtiyaçların karşılanmasına yönelik 24.07.2019 tarihli ve 878 sayılı protokolün düzenlendiği, ancak bu protokolün 2019 yılı ihalesinde uygulanmadığı,

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 Esaslara aykırı olarak VDK ve İstanbul Defterdarlığı tarafından Vergi Dairesi Başkanlığına ödenek aktarımı yapılmadığı; dolayısıyla sözleşme bedellerinin tamamının GİB bütçesinden karşılandığı,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, bulgu konusu husus 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılı denetimleri

---

kapsamında Başkanlığa bildirilmiş olmasına rağmen, 2019 yılında da İVDB, VDK ve İstanbul Defterdarlığının ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılan personel taşıma hizmet alımına ilişkin ihalede yasal gerekliliklere uyulmamıştır.

**BULGU 18: Yapım İşlerinde Yüklenicilerin Zorunlu Sigorta Yaptırma Yükümlülüğünün İdarece Takip Edilmemesi**

Başkanlıkça ihale edilen yapım işlerinde, yüklenicilerin zorunlu sigorta yaptırma yükümlülüğünün idare tarafından takip edilmediği görülmüştür.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "İş ve işyerinin sigortalanması" başlıklı 9'uncu maddesinde, yapım işlerinde yüklenicinin; işyerlerindeki her türlü araç, malzeme, ihzarat, iş ve hizmet makineleri, taşıtlar, tesisler ile sözleşme konusu iş için, işin özellik ve niteliğine göre ihale dokümanında belirtilen şekilde, işe başlama tarihinden geçici kabul tarihine kadar geçen süre içinde oluşabilecek deprem, su baskını, toprak kayması, fırtına, yangın gibi doğal afetler ile hırsızlık, sabotaj gibi risklere karşı; geçici kabul tarihinden kesin kabul tarihine kadar geçecek süreye ilişkin ise kapsamı ihale dokümanında belirtilen genişletilmiş bakım devresi teminatını içeren sigorta yaptırmak zorunda olduğu hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanun hükmüne göre, yapım işlerinde yüklenicinin, öncelikle geçici kabul tarihine kadar, akabinde ise kesin kabul tarihine kadar belirli risklere karşı kapsamı ihale dokümanında belirtilen şekilde sigorta yaptırması ve poliçeleri idareye sunması gerekmektedir. İdare tarafından yükleniciye herhangi bir nedenle süre uzatımı verilmesi halinde ise sigorta süreleri, belirlenen yeni geçici kabul tarihine kadar uzatılmalıdır.

Yapılan incelemelerde, vergi dairesi başkanlıklarınca ihale edilen yapım işlerinde yükleniciler tarafından işin başlangıcında sözleşmede belirtilen iş bitim tarihine kadar olan süre için ihale dokümanında belirtildiği şekilde sigorta yaptırıldığı; ancak izleyen süreçte söz konusu yapım işleri için muhtelif nedenlerle süre uzatım kararı verildiği halde, yükleniciler tarafından işin başlangıcında yaptırılan sigorta poliçelerinin yeni geçici kabul tarihine kadar geçecek süre için yenilenmediği ve geçici kabul tarihinden kesin kabul tarihine kadar geçecek süreye ilişkin ise genişletilmiş bakım devresi teminatını içeren sigorta yaptırılmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, mevzuata aykırılık teşkil eden bu durum, aynı zamanda idarede yapım

işlerine ilişkin sözleşmelerin uygulanma sürecinde kontrol zafiyeti bulunduğuna işaret etmekte olup, idare tarafından ihale edilen yapım işlerinde, yüklenicilerin kanundan kaynaklanan sigorta yaptırma yükümlülüklerinin yalnızca işin başlangıcında değil kesin kabul tarihine dek izlenmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 19: Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin 333-Emanetler Hesabında kayıtlı tutarların, nev'i ve zamanaşımı tarihlerine ilişkin bilgilere muhasebe kayıtlarında yer verilmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) uyarınca muhasebe birimlerince mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil olunan emanet niteliğindeki tutarlar 33-Emanet Yabancı Kaynaklar Hesap Grubunda izlenmektedir. Anılan Yönetmelik'in 255'inci maddesinde, muhasebe birimlerince emanet yabancı kaynak olarak tahsil olunan tutarların, çeşitlerine göre bu gruptaki hesapların altında bölümlenmesine ilişkin esaslar ile kaydedilen tutarlardan tahsil, geri ödeme ve zamanaşımına uğrayanların bütçeye gelir kaydedilmesinde yapılacak işlemlerin Bakanlıkça belirlenmesi öngörülmüştür.

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 16.08.2004 tarihli ve 2 sıra no.lu Emanet Yabancı Kaynaklar, Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler ve Özel Tahakkuklar Hesaplarının Ayrıntı Kodları ve Zamanaşımı Süreleri konulu Genelgesi'nde; muhasebe birimlerince tahsil edilerek emanetler hesabına kaydedilen paraların, zamanaşımı bakımından genel olarak 10 yıllık, 5 yıllık, 2 yıllık, 1 yıllık ve 6 aylık zamanaşımına tabi olanlar ile zamanaşımına tabi olmayan emanetler olmak üzere altı grupta toplanacağı ifade edilmiştir.

Yine MYMY'nin Örnek No:21 numaralı Emanetler Defterinin "Alacak" kısmında yer alan başlıklar ise;

- Sıra numarası,
- Yevmiye tarih ve numarası,
- Zamanaşımı başlangıç tarihi,
- Kimden ve niçin tahsil edildiği,
- Tahsilat karşılığında verilen alınının tarih ve numarası,

- Tahsil olunan miktar,
  - Geri verilen veya mahsup olunan paraların ayrıntısı,
- bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmiştir.

Yapılan incelemelerde, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi kapsamında tutulan Emanetler Defterinin, sadece yevmiye tarih ve numarası, T.C. kimlik no, adı soyadı, kurum kodları ile borç ve alacak bilgilerinden oluştuğu, VEDOP kapsamındaki 333 no.lu Hesap Kodu kayıtlarında ise zamanaşımı ve diğer bilgileri içerecek şekilde açıklamalara yer verilmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2017 ve 2018 yılları denetimleri kapsamında da Başkanlığa bildirildiği üzere, Emanet Defterinin ilgili Yönetmelik hükmüne uygun şekilde tutulması ve 333 no.lu Hesaba kayıtlı tutarlara ilişkin zamanaşımı takiplerinin doğru ve zamanında yapılması gerekmektedir.

#### **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 tanımlanmış; 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 önlemlerin alınacağı belirtilmiştir.

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.

2019 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.

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.

Bu itibarla, 2019 yılında başlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi çerçevesinde yürütülmekte olan GİB merkez ve taşra birimlerine ilişkin iş süreçlerinin güncellenmesi çalışmalarının ivedilikle tamamlanarak yeni iş süreçlerinin uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir.

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 2019 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi başlatılmış, ancak söz konusu proje 2019 yılı sonu itibarıyla tamamlanmamıştır. 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 31.12.2019 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 faaliyeti"* şeklinde tanımlanmıştır.

---

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.

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.

Sonuç olarak, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer alan bulgu konusu hususun giderilmesine yönelik idari iş ve işlemlerin yapılması gerekmektedir.

### **BULGU 21: Vekâleten Görevlendirmenin Genel ve Sürekli Bir Personel Atama Yöntemi Olarak Kullanılması**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez ve taşra teşkilatında görevli yönetici personelin önemli bir kısmının genellik ve süreklilik arz edecek şekilde vekâleten atandığı görülmüştür.

Vekâleten atama 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 86'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, memurların kanuni izin, geçici görev, disiplin cezası uygulaması veya görevden uzaklaştırma nedenleriyle işlerinden geçici olarak ayrılmaları halinde yerlerine kurum içinden veya diğer kurumlardan veya açıktan vekil atanabilmektedir. Ayrıca, sayılan haller dışında, boş kadrolara ait görevler lüzum görüldüğü takdirde memurlara ücretsiz olarak vekâleten gördürülebilmektedir. Anılan Kanun hükmüne göre vekâleten görevlendirme, kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanması amacıyla ancak belli koşullar halinde geçici ve istisnai hallerde başvurulabilecek bir yöntem olup, bu şekilde yapılan atamaların Devlet Memurları Kanunu'nun dayandığı sınıflandırma, kariyer ve liyakat ilkeleri çerçevesinde yapılacak asaleten atama usulüne alternatif oluşturacak biçimde genel ve



uzun süreli yapılması mümkün değildir.

Öte yandan, kamu idarelerinin insan kaynakları politikası ve uygulamaları, etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması açısından da önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, idarelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermek ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını sağlamak üzere Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği yayımlanmıştır. Anılan Tebliğ’de uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde hazırlanan iç kontrol standartlarının sağlanmasına yönelik bir takım genel şartlar sıralanmaktadır ve bu şartlardan bazıları doğrudan idarelerin insan kaynakları politika ve uygulamalarını düzenleme amacı taşımaktadır. Bu kapsamda faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik 11’inci Standartta, sadece gerekli hallerde ve usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilebileceği belirtilmektedir.

Yapılan incelemede, GİB merkez teşkilatında yönetim kademesinde görev yapmakta olan 150 çalışandan 45’inin asaleten, 105’inin ise vekâleten atandığı; yine taşra teşkilatında görevli toplam 2.070 yönetici personelden 1.203’ünün asaleten, 867’sinin ise vekâleten görevlendirildiği tespit edilmiştir. Buna göre, bir bütün olarak bakıldığında Başkanlık düzeyinde vekâleten görevlendirilen yönetici personel oranı yaklaşık %44 olup; merkez teşkilatı ayrıca değerlendirildiğinde bu oran %70’e ulaşmaktadır. Bu da göstermektedir ki, GİB tarafından vekâleten atama uygulaması, yönetim kademesindeki personel bakımından genel ve sürekli bir görevlendirme yöntemi olarak kullanılmaktadır. İdare tarafından yapılan bu uygulama, yöneticilerin personel üzerindeki etkilerinin azalması sonucu gerek yöneticiler, gerekse personel tarafından görevlerin sahiplenilme düzeyinin azalması; yetkilerin kullanılması ve sorumlulukların yerine getirilmesinde yaşanan tereddütler nedeniyle hizmet kalitesinin düşmesi gibi bir takım risklere yol açmaktadır.

Sonuç olarak, GİB tarafından 657 sayılı Kanun’un 86’ncı maddesinde düzenlenen vekâleten görevlendirmenin kanun koyucunun amacından farklı olarak yönetici kadrolar açısından genellik ve süreklilik arz edecek biçimde kullanılması mevzuata aykırılık teşkil etmekte olup, iç kontrol sistemi açısından da zafiyet oluşturmaktadır.

## **BULGU 22: İdare Faaliyet Raporunun Zamanında Yayımlanmaması**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından 2019 mali yılına ilişkin idare faaliyet

---

raporunun mevzuatta öngörülen süre içerisinde yayınlanmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Faaliyet raporları" başlıklı 41'inci maddesinde, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı; üst yöneticinin harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklacağı; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarının, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Cumhurbaşkanlığına gönderecekleri ifade edilmiştir.

17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının ilgili mali yıla ilişkin idare faaliyet raporlarının üst yöneticileri tarafından izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanacağı ve bu raporların birer örneğinin aynı süre içerisinde Sayıştaya ve Bakanlığa gönderileceği hükmü yer almaktadır.

Ancak, yapılan incelemede GİB tarafından 2019 yılı idare faaliyet raporunun Şubat ayı sonu itibarıyla yayınlanmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereğince, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun ve Sayıştayın zamanında bilgilendirilmesi ve raporların açık ve ulaşılabilir olması zorunlu olup, GİB 2019 yılı iş ve işlemlerine ilişkin idare faaliyet raporunun zamanında yayınlanmaması mevzuata aykırılık teşkil 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>

**8. EKLER****EK 1: İZLEME**

<b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>			
<b>Bulgu Adı</b>	<b>Yıl/Yıllar</b>	<b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b>	<b>Açıklama</b>
KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Vergi Dairelerince Yapılan KDV İadesi Kontrolleri Sonucunda Vergi Kanunlarına Aykırılık Teşkil Eden Hususlara İlişkin Özel Usulsüzlük Cezalarının Kesilmemesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	
YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.

Araç Haczi İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
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	2018	Kısmen Yerine Getirildi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Başkanlığın Taraf Olduğu Davalardan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmemesi ve Koşullu Yükümlülüklerin/Varlıkların Açıklanmaması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu

			konusu yapılmıştır.
Tesis ve Sistem Niteliğinde Olan Duran Varlıkların Hatalı Olarak Demirbaşlar Hesabında İzlenmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	
Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi	2018	Kısmen Yerine Getirildi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Taşınır İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi	2018	Kısmen Yerine Getirildi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Peşin Ödenen Kira Bedellerinin Tahakkuk Esasına Göre Muhasebeleştirilmemesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	
Sözleşmeye Dayanılarak Girişilen Taahhütlerin	2018	Tam Olarak	

Nazım Hesaplarda İzlenmemesi		Yerine Getirildi	
Birden Fazla İdarenin Ortak İhtiyaçları İçin Yapılan İhalelerde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatlar Mevzuatta Öngörülen Sürede Hazineye Aktarılmasına Rağmen Yılsonunda veya Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Çalışmalarının Tamamlanmaması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Tahsil İmkânı Bulunmayan Bazı Vergi Alacaklarının Kaldırılan Vergi Artıkları Kapsamında Mali	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu

Tablolarda Yer Alması			konusu yapılmıştır.
Suriye Uyuşuklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığının Mali Tablolarda Yer Alması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Gerçeği Yansıtması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	
Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Faaliyet Alacaklarının Tahsil Yılı Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılında bulgu konusu yapılmıştır.