



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

## 2021 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2022



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



[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)  
[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)



İnönü Bulvarı No: 45  
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	8
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	12
7.	DENETİM BULGULARI.....	12
8.	EKLER.....	56



## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2021 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu .....	5
Tablo 2: 2021 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu .....	5
Tablo 3: Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakıyeleri .....	23
Tablo 4: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakıyeleri .....	23
Tablo 5: Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakıyeleri .....	23



## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>ATİK</b>	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
<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>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KMYKK</b>	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KDVGUT</b>	KDV Genel Uygulama Tebliği
<b>KVK</b>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MYMY</b>	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>TAKBİS</b>	Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
<b>VEDOP</b>	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir





## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması
2. Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi
3. Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması
4. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi
5. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Yapılmaması
6. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması
7. Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Kamu Zararı Alacaklarının Sorumluluk Dağıtımında ve Muhasebeleştirilmesinde Hatalı Uygulama Yapılması
8. Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

### B. Diğer Bulgular

1. Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi
2. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması
3. Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi
4. Arsa Sahiplerine Yapılan Konut Satışlarına İlişkin Emsal Bedel Hesaplamalarında Hatalı Uygulamaların Olması
5. İndirimli Orana Tabi Konutlara İlişkin Sayılabilir ve Ölçülebilir Nitelikteki Yüklenimlerin Konut Sayıları ile Orantılı Olmaması
6. Yüklenen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması

7. KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması
8. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmadan Kabul Edilmesi
9. Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılıp Aşılmadığına Yönelik Beyanname Kontrol Mekanizmasının Olmaması
10. Türkiye Dışında Elde Edilen Kazançlar İçin Yurtdışında Ödenen Vergilerin Kurumlar Vergisi Genel Oranından Fazla Olacak Şekilde İndirim Konusu Yapılması
11. Şüpheli Ticari Alacak Tutarlarının Üzerinde Karşılık Ayrılması Suretiyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması
12. İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması
13. Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması
14. Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması
15. Araç Siciline İşlenen Haciz Kayıtlarının Ödeme Yapılmadığı Durumlarda Yakalamalı Hacze Dönüştürülmemesi
16. Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması
17. Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi
18. Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması
19. Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi

---

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

b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

n) Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

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

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

## 1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

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

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

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.

2021 yılı sonu itibarıyla GİB taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 405 Müdürlük, 57 Daimi 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, 2021 yılında 669'u (%1,8) merkezde, 35.795'i (%98,2) ise taşra teşkilatında olmak üzere toplam 36.464 dolu kadrosu bulunmaktadır.

### **1.3. Mali Yapı**

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

GİB'e 31.12.2020 tarihli ve 31351 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanarak yürürlüğe giren 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile toplam 4.446.012.000 TL ödenek tahsis edilmiştir. Anılan ödenek toplamı 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile genel bütçe kapsamındaki idarelere (I Sayılı Cetvel) verilen ödenek tutarının yaklaşık %0,33'üne tekabül etmektedir.

GİB tarafından sunulan Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosuna göre, 2021 yılı tahsilatlarına ilişkin gerçekleşen tutarlar ile bütçe ödenekleri, nihai ödenek ve gerçekleşen ödemelere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 1: 2021 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu**

	Bütçelenen Tutarlar (TL)		Gerçekleşen Tutarlar (TL)
	Bütçe Ödeneği / Gelir Tahmini	Nihai Ödenek	
<b>TAHSİLATLAR</b>			
Vergi Gelirleri	0,00	0,00	1.039.101.432.549,35
Sosyal Güvenlik Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	0,00	0,00	4.974.522.427,67
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	0,00	0,00	36.880,30
Diğer Gelirler	0,00	0,00	44.698.147.309,46
Sermaye Gelirleri	0,00	0,00	572.960,67
Alacaklardan Tahsilat	0,00	0,00	0,00
Red ve İadeler (-)	0,00	0,00	221.019.631.130,21
<b>Toplam Tahsilatlar</b>	0,00	0,00	867.755.080.997,24
<b>ÖDEMELER</b>			
Personel Giderleri	3.266.715.000,00	3.616.107.000,00	3.427.549.418,86
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	542.361.000,00	567.968.000,00	562.362.472,49
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	413.457.000,00	1.594.867.940,20	1.493.074.289,78
Faiz Giderleri	0,00	0,00	0,00
Cari Transferler	22.479.000,00	12.913.986,00	12.084.823,74
Sermaye Giderleri	201.000.000,00	185.661.595,00	165.334.019,94
Sermaye Transferleri	0,00	0,00	0,00
Borç Verme	0,00	0,00	0,00
Yedek Ödenekler	0,00	0,00	0,00
<b>Toplam Ödemeler</b>	4.446.012.000,00	5.977.518.521,20	5.660.405.024,81
<b>NET TAHSİLATLAR/ÖDEMELER</b>			153,30

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre ise Başkanlığın 2021 yılı gelir ve giderleri ile faaliyet sonucu aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşmiştir.

**Tablo 2: 2021 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu**

Faaliyet Gelirleri (TL) (A)	İndirim İade İskonto Toplamı (TL) (B)	Net Gelir (TL) (A-B)	Faaliyet Giderleri (TL) (C)	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu (TL) (A-B-C)
1.459.390.335.445,82	219.223.782.931,11	1.240.166.552.514,71	235.371.355.204,87	1.004.795.197.309,84

Buna göre, 2021 yılında toplam 1.459.390.335.445,82 TL'lik faaliyet geliri, 1.240.166.552.514,71 TL'lik net gelir elde edilmiştir. Öte yandan 235.371.355.204,87 TL faaliyet gideri yapılması neticesinde, 2020 yılında 730.874.775.247,13 TL olan dönem olumlu faaliyet sonucu 2021 yılında yaklaşık %37,4 oranında artarak 1.004.795.197.309,84 TL olarak gerçekleşmiştir.

---

## 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

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

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

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

5018 sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu idarelerinin muhasebe sistemlerinde tek düzenin sağlanması amacıyla önce çerçeve nitelikteki Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, daha sonra Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmış ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini bu Yönetmelik'e uygun olarak yerine getirmesi benimsenmiştir. Bu düzenlemelere göre; muhasebe sistemi tahakkuk esastır. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yıl hesaplarında gösterilirken; bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Bütün muhasebe işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Başkanlık, harcamalarda kullanılan ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeler açısından da Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne tabi bulunmaktadır. Başkanlığın muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklara bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.

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



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

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

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu,

- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli veya envanter defteri.

Denetim görüşü, Kamu İdaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tablolarından Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosuna verilmiştir.

## **2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU**

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

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

## **4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI**

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

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

---

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

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

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

## **5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) uyarınca; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir.

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

Başkanlık tarafından gerçekleştirilen iç kontrol sistemi yapılandırma çalışmaları incelendiğinde;

- 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 28'i 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 yayımlandığı, 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 yayımlandığı 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,

- 2021 yılı içinde Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi kapsamındaki çalışmaların yürütüldüğü, bu kapsamda Başkanlığın tüm merkez ve taşra süreçlerine ilişkin iş akış şemalarının çıkarıldığı, risklerin tespit edildiği ve bu risklerin azaltılmasına ilişkin ilave kontrol faaliyetleri belirlendiği ve söz konusu proje ile Bakanlık tüm birimlerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve buna bağlı olarak risk yönetimi çalışmalarının tamamlanmasının hedeflendiği,

- İç denetim faaliyetlerini yürütmek üzere doğrudan Başkanlık Makamına bağlı İç Denetim Birimi Başkanlığının 25.08.2020 tarihli Başkanlık Olur'u ile kurulduğu ve İç Denetim Birimi Başkanlığına denetim birimi başkanı ve denetim birimi başkan yardımcısı dahil olmak üzere beş iç denetçi atandığı,

görülmüştür.

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

Denetimler sırasında;

- 2012 ve 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,

- Taşra birimlerine ait hassas görev envanterinin hazırlanmadığı,

- 2019 yılında başlatılan Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesinin 2021 yılı sonu itibarıyla tamamlanmadığı,

- 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 31.12.2021 tarihi itibarıyla 5 iç denetçinin atamasının yapılmış olduğu,

tespit edilmiştir.

---

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

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM BULGULARI

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

### A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

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

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

Diğer idarelere ait gelir ve alacakların, GİB kurum kodu ile hatalı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda GİB mali tablolarına yansdığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY) 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planlarında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye paralel olarak çıkartılan 41 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinin sekizinci fıkrasında da kurumsal kod kullanılması zorunluluğu tekrar vurgulanmıştır. Bütçe gelirleri hesap kodunda bulunan

gelirlerden hangilerinin hangi kamu idaresinin kurumsal koduyla hesaplara alınacağına ilişkin uygulama birliğinin sağlanması için Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan 27.04.2015 tarihli ve 90192509-010.03-4168 sayılı yazı ve eki liste ile genel bütçe detaylı hesap planında yer alan bütçe gelirleri hesabının yardımcı hesap kodları itibarıyla tahsil edilen gelirlerin hangi idarelerin kurumsal kodu ile muhasebeleştirileceği ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Daha sonra Genel Müdürlük tarafından yayımlanan 15.02.2016, 03.01.2017, 24.01.2017, 02.01.2019 ve 16.12.2019 tarihli yazılar ile bahse konu liste güncellenerek son halini almıştır.

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

Kamu İdaresi cevabında, EVDB otomasyon sisteminin muhasebe temelli bir sistem olmamakla birlikte 6183 sayılı Kanun’a göre tahsili gereken idari para cezaları gerekse diğer alacakların kurumsal kod kullanarak muhasebe kayıtlarının yapılmasına yönelik çalışmalara devam edildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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 Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi**

Bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların 220-Gelirlerden alacaklar hesabında, mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen

---

alacakların ise 222-Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabında izlenmesi gerekirken, vadenin isabet ettiği yıl dikkate alınmaksızın tüm alacakların 120-Gelirlerden alacaklar, 121-Gelirlerden takipli alacaklar ve 122-Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesaplarında izlendiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin;

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

222-Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabına ilişkin 140'ıncı maddesinde, 222 no.lu hesabın Gelirlerden alacaklar veya Gelirlerden takipli alacaklar ya da Diğer faaliyet alacakları hesaplarında kayıtlı tutarlardan mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı,

hüküm altına alınmıştır.

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

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

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

Bu itibarla, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların 220 no.lu hesapta,



---

---

mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen alacakların ise 222 no.lu hesapta izlenerek nakit planlamasının doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde yapılmasını teminen GİB tarafından gerekli çalışmalara başlanarak ivedilikle tamamlanması gerekmektedir.

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

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

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

GİB tarafından sunulan mali tablolar ve bu tablolara esas muhasebe kayıtları ile bazı alacak dosyaları üzerinde yapılan incelemede; İdarenin 140-Kişilerden alacaklar hesabı bakiyesinin 31.12.2021 tarihi itibarıyla 106.934.436,64 TL olduğu; söz konusu tutarın büyük kısmının, takip ve tahsil görevi GİB'e bırakılmakla birlikte, nitelik itibarıyla diğer kurumların alacaklarından oluştuğu ve bu nedenle vergi dairelerince bahse konu alacakların takip ve tahsil süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülememesi sonucu bu tutarın yıllar itibarıyla hesaplarda belirli bir tutarın üzerinde olacak şekilde yer aldığı anlaşılmıştır.

Kamu İdaresi tarafından, Muhasebat Genel Müdürlüğünden "140-Kişilerden Alacaklar Hesabı" yerine kullanılacak muhasebe hesabı ve yardımcı kod hususunda bilgi istenildiği ve Muhasebat Genel Müdürlüğünün görüş yazılarına istinaden Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve ilgili Defterdarlıklara 2022 yılı için gerekli talimatın verildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, GİB mali tablolarında yer alan 140- Kişilerden alacaklar hesabındaki geçmişten gelen alacakların takip ve tahsil süreçlerine ilişkin iş ve işlemlerin zamanında ve doğru bir şekilde yapılması sağlanarak alacakların tahsilinde etkinliğin artırılması, böylelikle mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi sunmasının garanti altına alınması gerekmektedir.

---

---

**BULGU 4: Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi**

GİB'e bağlı çeşitli birimler tarafından tahsisli kullanılan binalar için bütçeye gider kaydıyla yapılan değer artırıcı harcama tutarlarının 252.3-Tahsisli kullanılan taşınmazlar hesabı ile taşınmazın kayıtlı değerine eklenmesi gerekirken 630.30-Proje kapsamında yapılan cari giderler hesabı ile doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

MYMY'nin 175'inci maddesinde, 252-Binalar hesabının eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Yönetmelik'in 176'ncı maddesinde ise hesabın işleyişi ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasının (a-3) bendine göre; Binalar hesabında kayıtlı binaların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılmasına 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 artırıcı 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, 10.705.706,80 TL tutarında değer artırıcı harcamanın 252.3-Tahsisli kullanılan taşınmazlar hesabı yerine 630.30-Proje kapsamında yapılan cari giderler hesabına borç kaydedilerek doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2022 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

---

Sonuç olarak, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, binalar için yapılan ve 34.000,00 TL'yi aşan değer artırıcı harcamaların ilgili duran varlığın kayıtlı değerine eklenmemesi nedeniyle 2021 yılı Bilançosunda 252.3 ve 630.30 no.lu hesaplar itibarıyla toplam 10.705.706,80 TL'lik hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 5: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Yapılmaması**

2021 yılı mali tablolarında mevcut maddi duran varlık tutarından fazla amortisman ayrıldığı görülmüştür.

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 duran varlıklara uygulanacak amortisman ve tükenme paylarına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş olup, amortisman ve tükenme payının, varlığın yararlanma süresine göre Tebliğ ekinde yer alan süre ve oranlara göre her yıl eşit olarak ayrılması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak MYYM'nin;

Maddi duran varlıklara ilişkin 169'uncu maddesinde; maddi duran varlıklar hesap grubunun, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıkların birikmiş amortismanları ile ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı,

Birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabına ilişkin 185'inci maddesinde; birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabının, maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesi ile maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı ve ayrılan amortismanların ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; birikmiş amortisman tutarlarının, amortisman tabii duran varlık değerinden fazla olamayacağı ve amortismanın yanlış ayrılması durumunda söz konusu hesabın gider hesapları ile birlikte çalışması nedeniyle mali tablolarda hataya neden olacağı anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemelerde ise, Kurum mali tablolarında amortisman tabi maddi duran varlıklar tutarından fazla birikmiş amortisman tutarının olduğu, bazı durumlarda varlık değeri sıfır olmasına karşılık amortisman ayrıldığı ve bu nedenlerle alt kodlar itibarıyla 17.924.093,80 TL fazla amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gereğinin yapılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Valiliklere (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) 2022 yılı için gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, duran varlıkların toplam tutarını aşacak şekilde amortisman ayrılması nedeniyle 2021 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda 17.924.093,80 TL'lik hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 6: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması**

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

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

Genel bütçeli idarelerce hurdaya ayrılan taşınırların satış işlemleri ise, Milli Emlak Genel 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, tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen konuya ilişkin olarak Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık gelir birimlerine 2022 yılı için gerekli talimatın verilmiş olduğu, gerekli dikkat ve özenin gösterilmesinin istenildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırların mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi sonucu GİB 2021 yılı Bilançosunda 294 ve 299 no.lu hesaplar itibarıyla hataya neden olunmuştur.

#### **BULGU 7: Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Kamu Zararı Alacaklarının Sorumluluk Dağıtımında ve Muhasebeleştirilmesinde Hatalı Uygulama Yapılması**

140-Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı kamu zararından doğan alacakların muhasebeleştirilmesinde mükerrer kayıtların yapıldığı ve kamu zararı alacaklarından sorumlu olan personelin, zararın tamamından müteselsil sorumluluğu söz konusu iken kamu zararının sorumlulara eşit paylaştırılarak sorumluluk dağılımının hatalı uygulandığı görülmüştür.

**A-** 140-Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı kamu zararından doğan alacakların bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından mükerrer muhasebeleştirildiği görülmüştür.

MYMY'nin;

---

140-Kişilerden alacaklar hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 82’nci maddesinde, kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacakların bu hesapta izleneceği,

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

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

hüküm altına alınmıştır.

Ancak yapılan incelemelerde; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda ortaya çıkan kamu zararı alacaklarının, bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından kamu zararından sorumlu tüm personel adına ayrı ayrı tahsilat izleme dosyası açılarak takip edildiği, zarardan sorumlu personel sayısı kadar tahsilat izleme dosyası ile takip edilmesinin ise, alacak toplamlarının birden fazla kez muhasebeleştirilmesine neden olduğu, dolayısıyla bazı kamu zararı alacaklarının 140 Kişilerden alacaklar hesabına mükerrer kaydedildiği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu husus ile ilgili olarak Muhasebat Genel Müdürlüğüne yazılan 13.05.2022 tarihli yazı ile anılan Genel Müdürlükten, Defterdarlık ve Merkez Saymanlık Müdürlükleri muhasebe kayıtlarının düzeltilmesinin ve buna ilişkin yapılacak işlemler hususunda gerekli talimatın verilmesinin talep edildiği ifade edilmiştir.

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

---

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

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

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Sorumluluk" başlıklı 5'inci maddesinde de, Kanun'un ilgili maddeleri gereğince; kamu görevlilerinin; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları belirtilmiş olup tespit edilen kamu zararının geri ödenmesi sürecine, kamu görevlileri ile birlikte ilgililerin de dahil edileceği ifade edilmiştir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun müteselsil sorumluluğa ilişkin;

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

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

belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının geri ödenmesi sürecine, zarardan sorumlu kamu görevlileri ile birlikte ilgililerin de dahil edileceği ve tüm sorumluların söz konusu zarardan birlikte ve müteselsil sorumlu olacakları

---

anlaşılmaktadır. Bu kapsamda müteselsil sorumluluk, tespit edilen ve hükme bağlanan kamu zararına sebebiyet veren sorumlular bakımından önem arz etmektedir.

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

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

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık gelir birimlerine 2022 yılı için gerekli uyarıların yapılmış olduğu ifade edilmiştir.

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

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

GİB 2021 yılı dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde eksiklikler olduğu görülmüştür.

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



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

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

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

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

tespit edilmiştir.

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

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi(TL)
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	125.522.123.477,33	125.522.123.477,33
220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	430.686,77	430.686,77
126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.406.756,92	1.406.756,92
226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.620.543,9	1.620.543,9

Tabloda yer verilen veriler GİB 2021 Yılı Geçici Mizan ve Kesin Mizanından alınmıştır.

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

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi(TL)
330 Alınan Depozito ve Teminatlar	277.390.916,56	277.390.916,56
430 Alınan Depozito ve Teminatlar	30.341,87	30.341,87
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	1.097	1.097
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	1.013,87	1.013,87

Tabloda yer verilen veriler GİB 2021 Yılı Geçici Mizan ve Kesin Mizanından alınmıştır.

**Tablo 5: Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri**

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi(TL)	Kesin Mizan Bakiyesi(TL)
320 01 Cari Yıla (N) Ait Borçlar	3.856.055,7	3.856.055,7
320 02 (N-1) Yılına Ait Borçlar	1.971,43	1.971,43
320 03 (N-2) Yılına Ait Borçlar	660,27	660,27

Tabloda yer verilen veriler GİB 2021 Yılı Geçici Mizan ve Kesin Mizanından alınmıştır.

---

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

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer alan hususlara ilişkin olarak 2022 yılı için gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, dönem sonu işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması, Gelir İdaresi Başkanlığı mali tablolarında bu işlemlerin ilgilendirdiği hesaplar itibarıyla hataya sebebiyet vermektedir. Buna göre, idare tarafından dönem sonu işlemlerinin mevzuata uygun olarak yapılmasını sağlayacak yeterli düzeyde kontrol ve uyarı mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir.

## **B. DİĞER BULGULAR**

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

### **BULGU 1: Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

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

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

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY) 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.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer verilen konuya ilişkin olarak Vergi Dairesi Başkanlıklarına 2022 yılı için gerekli talimatın verilmiş olduğu ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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 2: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması**

GİB'e bağlı bazı birimlerde işçi statüsünde çalıştırılan personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı, kıdem tazminatı karşılığı ayrılan birimlerde ise uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıklarınının 472-Kıdem tazminatı karşılığı hesabı yerine 372-Kıdem tazminatı karşılığı hesabında izlendiği görülmüştür.

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

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

696 sayılı KHK ile bu işçilerin kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçişine imkân sağlanmış, talepte bulunan işçilerden aranılan şartları sağlayanlar 01.04.2018 tarihi itibarıyla kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçirilmişlerdir. Mevzuat gereği, kamu idareleri tarafından çalıştırılan işçilerin, gerek taşeron işçi, gerekse kadrolu işçi olarak çalıştırıldıkları dönemlere ait kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü son işveren sıfatıyla ilgili kamu idaresine aittir.

MYMY'nin 291 ve 342'nci maddeleri uyarınca, ilgili mevzuatında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatı karşılıkları 372-Kıdem tazminatı karşılığı hesabında, faaliyet döneminden sonraki yıllarda ödenecek uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıkları ise 472-Kıdem tazminatı karşılığı hesabında izlenecektir. Yine anılan Yönetmelik'e göre, kamu idarelerince hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı tutarlarının, 630-Giderler hesabına borç ve bu tazminatların kısa veya uzun vadede ödenmesine ilişkin yapılan tahminler uyarınca 372 veya 472 no.lu hesaplara alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, 2021 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.

Bu itibarla, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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) ve (c) bentleri hükümleri ile kamu idarelerinin vadesi bir yıl veya faaliyet dönemiyle sınırlı olan yükümlülüklerinin bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde, vadesi bir yılı aşan yükümlülüklerin ise uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde

---

gösterilmesi, dönem sonu bilanço gününde ise bu grupta yer alan yükümlülüklerden vadeleri bir yılın altına inenlerin, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

MYMY’de de, kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubundaki 372-Kıdem tazminatı karşılığı hesabına sadece içinde bulunulan faaliyet döneminde ödeneceği tahmin edilenlerin kaydedilmesi, uzun vadeli yükümlülüklerin ise 472-Kıdem tazminatı karşılığı Hesabında izlenmesi ve 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 vadesi bir yılın altına inen yükümlülüklerin ise 472 no.lu hesaptan 372 no.lu hesaba aktarılması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, GİB’e bağlı bazı birimlerde içinde bulunulan faaliyet döneminde ödenmesi öngörülme-yen 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.

Kamu İdaresi cevabında, Başkanlık merkez teşkilatında sürekli işçi kadrosunda görev yapan personel için kıdem tazminatı karşılığının her yıl düzenli olarak ayrıldığı, Başkanlık taşra teşkilatına yönelik olarak ise Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Defterdarlıklara (Gelir Müdürlüklerine) yazılan yazı ile sürekli işçi kadrosunda görev yapan personel için kıdem tazminatı karşılıklarının mevzuata uygun şekilde ayrılması yönünde talimat verildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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 3: Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi**

GİB 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 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 08.03.2019 tarih ve 30708 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği uyarınca bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatların azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun banka hesabına aktarılması gerekmektedir.

MYMY’ye 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 gerektiği ifade edilmektedir.

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.

Kamu İdaresi cevabında, bulguya konu edilen eleştirilerin giderilmesi amacıyla Vergi

---

Dairesi Başkanlıklarına ve Defterdarlıklara gerekli talimatın verildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, kredi kartları ile yapılan tahsilatların İç Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydının süresi içinde yapılması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Arsa Sahiplerine Yapılan Konut Satışlarına İlişkin Emsal Bedel Hesaplamalarında Hatalı Uygulamaların Olması**

150 m<sup>2</sup> altı konut teslimlerine ilişkin KDV iadeleri kapsamındaki arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerine yapılan konut satışlarının maliyet tespiti için uygulanan emsal bedel hesaplamalarında hatalı uygulamaların olduğu görülmüştür.

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

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

29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27'nci maddesine eklenen altıncı fıkrasında; arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerininin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının emsal bedel olarak esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı VUK'un "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasında ise; emsal bedeli belli edilecek malın,

---

maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellefin bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli tespit edeceği ifade edilmiştir.

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

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

Ancak yapılan incelemelerde, emsal bedel tespitine ilişkin olarak bazı KDV iade dosyalarında;

- 213 sayılı VUK'un 267'nci maddesi kapsamında maliyet bedeline perakende satışlar için öngörülen %10 ilave tutarın eklenmediği ya da %10 ilave oranından daha düşük oranda ilave yapıldığı,

- İnşaat birim metrekare maliyetlerinin hatalı olarak düşük hesaplandığı,

- Arsa sahiplerine satışı yapılan konutların metrekare alanlarının hatalı olarak düşük hesaplandığı,

tespit edilmiştir.

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



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

#### **BULGU 5: İndirimli Orana Tabi Konutlara İlişkin Sayılabilir ve Ölçülebilir Nitelikteki Yüklenimlerin Konut Sayıları ile Orantılı Olmaması**

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

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

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

---

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

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

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

Ancak yapılan incelemelerde, bazı vergi dairesi müdürlükleri tarafından KDV iadelerine esas yüklenilen KDV listelerindeki, indirimli orana tabi konut içerisinde yer alan sayılabilir ve ölçülebilir nitelikteki bazı yüklenimlerden bünyeye giren KDV tutarının hatalı olarak fazla hesaplandığı, ayrıca, söz konusu yüklenimlerin birim sayıları ile iade talebine konu edilen konut sayılarının orantılı ve uyumlu olmadığı tespit edilmiştir.

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

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

---

---

**BULGU 6: Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması**

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

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

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

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

KDV iade dosyaları üzerinden yapılan incelemelerde ise, zorunlu olmayan veya KDVGUT’de belirtildiği üzere sökülüp taşınarak tekrar kurulum kullanılabilecek nitelikteki malzemelere ilişkin giderlerin yüklenim konusu edilerek iadeye dahil edildiği, ancak bazı vergi dairelerince söz konusu giderlere ilişkin izahat istenmesine ve gerekli durumlarda tenzil yapılmasına rağmen bazı vergi dairelerince söz konusu giderlerin doğrudan kabul edildiği, diğer bir deyişle bu konuda uygulama birliği olmadığı tespit edilmiştir.

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

Bu itibarla, 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, vergi daireleri arasındaki uygulama farklılıklarının iade edilen KDV tutarını doğrudan etkilemesi nedeniyle, yüklenime konu edilemeyecek giderlerin kontrole tabi tutulması ve uygulama birliğini sağlamaya yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir.

#### **BULGU 7: 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 tanımı” 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.

Kamu İdaresi cevabında, KDV iadesi işlemlerine yönelik olarak vergi daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla gerekli kontrollerin yapılarak, söz konusu bilgilerin KDVİRA Kontrol Raporları aracılığıyla vergi dairelerine bildirildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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 sayıdaki kanuni düzenlemeye rağmen Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) ve bankalarca oluşturulan bilişim sistemleri entegrasyonunun sağlanmaması, iadeyi kontrolle yetkili vergi dairesi personelinin çok sayıda yazışma yapmasına veya hiç yapmamasına, yazışma sürecinde yaşanan zaman kayıpları ise KDV mevzuatı ile belirlenmiş olan iade sürecinin uzamasına neden olmaktadır.

---

---

**BULGU 8: YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmadan Kabul Edilmesi**

İndirimli orana tabi işlemler kapsamında net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında bulunan konut teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesi işlemlerine esas Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporlarının incelenmesi neticesinde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na istinaden çıkarılan 9 seri no'lu Genel Tebliği hükümleri ile anılan Tebliğ ekinde yer alan Rapor 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 Tebliğ'de; katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarının rapor dizpozisyonuna uygun olarak hazırlanacağı ve söz konusu Tebliğ'de istenilen belgeler ile yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtlarının raporun eklerini oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

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

- Yapı ruhsatı ve yapı kullanma izin belgeleri,
- Karşıt inceleme tutanakları,
- İnşatta kullanılan girdilere ilişkin analiz,
- Arsa sahiplerine yapılan konut teslimlerinde emsal bedel hesaplamaları,
- Sosyal alan, çevre düzenlemesi ve çevre yollarına ait birim m<sup>2</sup> ve yüklenim açıklamaları,
- Reklam tanıtım hizmet bedeli, sosyal medya danışmanlığı hizmet bedeli, çağrı merkezi hizmet bedeli vb. hizmet bedeli ödemelerinin iadeye ilişkin olduğuna dair açıklama,

bilgilerinin bir kısmına veya tamamına yer verilmediği, temel girdi analizlerine ilişkin araştırma ve değerlendirmelerin yapılmadığı, ilgili meslek odalarından görüş alınmadığı,

Diğer bir deyişle YMM tasdik raporlarının, 9 seri no'lu Tebliğ'de yer alan hükümler, yine anılan Tebliğ ekinde yer alan rapor 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.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda belirtilen hususlara ilişkin 2020 yılında yazılan Başkanlık yazısı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklara gerekli talimatların iletildiği, ayrıca TÜRMOB'a da YMM Tasdik Raporlarının bahsi geçen Başkanlık yazısında belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde düzenlenmesi hususunda yazılı bilgilendirmenin yapıldığı, öte yandan söz konusu bulguya ilişkin yapılan araştırmada, eleştiri konusu hususların yaşandığı münferit olarak tespit edilen birimlere, uygulama birliğinin sağlanmasına ve anılan Başkanlık yazısında yer alan açıklamalara titizlikle uyulmak suretiyle işlem tesis edilmesi gerektiğine yönelik gerekli uyarıların yapıldığı ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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 9: Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılıp Aşılmadığına Yönelik Beyanname Kontrol Mekanizmasının Olmaması**

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

6322 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen 325/A maddesinin birinci fıkrası; Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayrılabilceğini ve bu fonun, kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağını hüküm altına almaktadır. İlgili düzenlemeye göre; kurumlar vergisi

---

mükelleflerince ilgili dönem kazancından ayrılacak azami girişim sermayesi fon tutarının, elde edilen kurum kazancının %10'unu ve fon ilgili hesap dönemi sonunda ayrılacağından dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmaması gerekmektedir. Diğer yandan, bahse konu iki şartın birlikte gerçekleşmesi de beklenmektedir.

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 beyanname üzerinde, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler kısmında ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği belirtilmektedir.

Ancak, 2020 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; VUK'un 325/A maddesinde düzenlenen, kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağı şeklindeki sınırları aşacak şekilde girişim sermayesi fonu ayrıldığı, diğer bir ifadeyle, VUK'ta belirlenen azami oranlar kapsamında yapılması öngörülen Girişim Sermayesi Fonu indiriminin, belirtilen sınırları geçecek şekilde beyan edildiği ve söz konusu tutarın, beyanname üzerinde olması gerekenden fazla gösterilerek kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olduğu tespit edilmiştir.

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



---

Bu itibarla, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, 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 geçilmesi gerektiği açık olduğundan, risk kriterlerinin gözden geçirilmesi ve vergi ziyamı engelleyecek nitelikteki kontrollerin uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 10: Türkiye Dışında Elde Edilen Kazançlar İçin Yurtdışında Ödenen Vergilerin Kurumlar Vergisi Genel Oranından Fazla Olacak Şekilde İndirim Konusu Yapılması**

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

5520 sayılı Kanun'un "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı 33'üncü maddesinin birinci fıkrasında; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği; dördüncü fıkrasında ise, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı, bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergilerin, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Diğer bir ifadeyle, bu oranı sağlayan tutar ya da bu orandan daha azı için mahsup işlemi gerçekleştirilebilecektir. Ayrıca, yurt dışında ödenen vergilerin

---

Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Ancak, 2020 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, bazı mükelleflerce Türkiye dışında elde edilen kazançlar için ödenen vergilerin 5520 sayılı Kanun’un geçici 10’uncu maddesi ile belirlenen %22 kurumlar vergisi genel oranından fazla olacak şekilde indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.

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

Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Türkiye dışında elde edilen kazançlar için ödenen vergilerin kurumlar vergisi genel oranından fazla olacak şekilde indirim konusu yapılması, beyan edilen kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının ve vergi tutarının hatalı hesaplanmasına neden olduğu gibi, kurumlar vergisinin olması gerekenden eksik tahsil edilmesi riskine de yol açtığından, risk kriterlerinin gözden geçirilmesi ve vergi ziyamı engelleyecek nitelikteki kontrollerin uygulamaya geçirilmesi önem arz etmektedir.

#### **BULGU 11: Şüpheli Ticari Alacak Tutarlarının Üzerinde Karşılık Ayrılması Suretiyle Kurumlar Vergisi Matrahının Aşınması**

Kurumlar vergisi beyannamesine esas mali tablolardan olan ayrıntılı bilançolarda Şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabı, Şüpheli ticari alacaklar hesabından fazla olan mükelleflerin tespit edilmemesi sebebiyle kurumlar vergisi matrahlarının azaldığı görülmüştür.

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

Ayrıca, 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde; Şüpheli ticari alacaklar hesabının ödeme süresi geçmiş ve bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya

protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsadığı ve tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacakların ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak normal alacaklardan çıkarılacağı ve alacağın tahsilinin veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedileceği; Şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabının ise, şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılıkları içerdiği ve hesaplanan karşılık tutarının bu hesaba alacak, “654. Karşılık Giderleri Hesabı”na borç kaydedileceği belirtilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Şüpheli ticari alacaklar hesabı aktif karakterli bir hesap olup bu özelliği ile daima borç bakiyesi vermesi, işletmenin şüpheli hale gelmiş bir ticari alacağı bulunmadığı hallerde ise bakiye vermemesi gerekmektedir. Ayrıca, “128. Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı”nın tanımı ve 213 sayılı VUK’un “Şüpheli Alacaklar” başlıklı 323’üncü maddesinde açıklandığı üzere, bir alacak şüpheli hale geldikten sonra tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir ve karşılık ayrılması halinde “129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı” kullanılmalıdır. Bu durumda “128. Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı” ile “129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı”nın birbiri ile karşılıklı olarak çalışması gerekmektedir.

Ancak, 2020 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, Şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabı Şüpheli ticari alacaklar hesabından fazla olan mükellefler nedeniyle pasif karakterli olan bu hesabın kurumlar vergisi matrahının azalmasına yol açtığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Şüpheli ticari alacaklar karşılığı hesabının Şüpheli ticari alacaklar hesabından fazla olması, beyan edilen kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının ve vergi tutarının hatalı hesaplandığını göstermekte olduğundan, vergi ziyamı engelleyecek nitelikteki kontrollerin uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 12: İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması**

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

---

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

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

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

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

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

Ancak yapılan incelemeler neticesinde, iptal edilen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin olarak bazı vergi dairelerince işlem yapılmadığı, yararlanılan destek unsurunun birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi nedeniyle, ne kadar tutarda istisnadan ya da indirimden yararlanıldığına tam

---

olarak belirlenemediği, KDV iadesi süreçlerinde her vergi dairesi tarafından izahata konu edilmediği tespit edilmiştir.

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

Bu itibarla, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, özellikle yararlanılan destek unsurlarının birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi durumunda uygulama birliğini sağlamak üzere; teşviklerden kim tarafından ve ne kadar tutarda yararlanıldığı 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 13: Mükellefler Tarafından Yapılan Reeskont İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması Sonucu Vergi Matrahlarının Aşınması**

Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) 2020 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 olunduğu görülmüştür.

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

---

Ancak, 2020 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutarak hesapladıkları reeskont faiz giderlerini vergi matrahından indiren mükelleflerin, mali tablolarındaki borç senetleri için reeskont işlemi uygulamadığı tespit edilmiştir.

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

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

#### **BULGU 14: Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması**

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

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin beşinci fıkrasında; teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini geçmemesi şartıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 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 1.000.000 Türk lirasını aşmamak üzere, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısımların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazancın ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Ancak, 2020 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlere ilişkin olarak bazı mükelleflerce, teknogirişim sermaye desteği ve teknokent sermaye desteği indirimlerinin yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerinde belirtilen azami sınırları aşacak şekilde yapıldığı tespit edilmiştir.

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

Bu itibarla, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, 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 hesaplanmasına ve kurumlar vergisinin olması gerekenden eksik tahsil edilmesi riskine yol açtığından risk kriterlerinin gözden geçirilmesi ve vergi ziyamı engelleyecek nitelikteki kontrollerin uygulamaya geçirilmesi önem arz etmektedir.

#### **BULGU 15: Araç Siciline İşlenen Haciz Kayıtlarının Ödeme Yapılmadığı Durumlarda Yakalamalı Hacze Dönüştürülmemesi**

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.

Kamu İdaresi cevabında, kamu alacakları için tatbik edilen hacizlerin öncelikli olup olmayacaklarının tespitinde 6183 sayılı AATUHK'nin "Amme alacaklarında rüçhan hakkı" başlıklı 21'nci, "Amme idareleri arasında hacze iştirak" başlıklı 69'uncu ve "Paraya çevirme" başlıklı 74'üncü maddesi hükümlerinin esas alınması gerektiği ifade edilmiş olsa da, bulgu konusu husus anılan madde hükümlerinde yer verilen şartlar ve koşullar sağlandığı hallerde araç sicillerine haciz şerhi konulan mükellefler nezdinde yakalamalı haciz işlemlerinin 6183 sayılı Kanun'a aykırı olarak zamanında yapılmamasıdır.

Bu itibarla, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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 16: Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması**

Elektronik haciz (E-haciz) uygulaması kapsamında para ve paraya çevrilen menkul değerlerin bankalarca vergi dairesi hesaplarına aktarılmasında gecikmeler olduğu ve bu aktarma işlemi sebebiyle bankalarla imzalanan E-haciz Protokolüne aykırı olarak elektronik fon transferi (EFT) ücreti kesintisi yapıldığı tespit edilmiştir.



---

---

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

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

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

Yapılan incelemelerde;

- E-haciz uygulaması kapsamında haczedilen tutarların vergi daireleri tarafından resmi yazı ile istenmesi uygulaması sebebiyle idarenin, posta ve kırtasiye masrafları ve işgücü ve zaman kaybı gibi maliyetlere katlanmak zorunda kaldığı,

- Borçlu mükellefin banka hesabında para bulunduğu ve diğer hak ve alacak kaydı olmadığı halde, gerek yazışma sürecinin uzaması, gerek bankaların kendi inisiyatifleriyle mükellefin bloke konulan hesaplarında bulunan parayı vergi dairesi hesaplarına geç aktarmaları sonucu kamu alacağının tahsilinde gecikmeler yaşandığı,

tespit edilmiştir.

Bu itibarla, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, vergi dairelerince haczedilen paraların haczin tatbikinden itibaren en kısa sürede vergi dairesi hesaplarına aktarılmasının sağlanmasına yönelik iç düzenlemenin Kamu İdaresi cevabı da göz önünde bulundurularak, yapılandırma kanunları ve diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanabilecek bir yanlışığa sebebiyet verilmeksizin uygulamaya konulması gerekmektedir.

### **B) E-haciz Protokolüne Aykırı Şekilde EFT Ücreti Kesilmesi**

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

E-haciz uygulamasına katılan bankalarla yapılan Protokolün “Amaç ve Kapsam” başlıklı 2’nci maddesinde; Protokolün, 6183 sayılı 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.

Yukarıda yer verilen Protokol hükmünde açıkça belirtildiği üzere, haczedilen para ve paraya çevrilen her türlü menkul mal, alacak ve hakkın vergi dairesi hesaplarına aktarılması işlemi e-haciz uygulaması kapsamında olduğundan, bu işlemle ilgili olarak bankaların İdareden 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.

Her ne kadar Kamu İdaresince 6183 sayılı Kanununun 41'inci maddesi kapsamında 01.01.2020 tarihinden itibaren; kamu bankaları ile Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. dışında kalan özel bankaların nakden, hesaben, çekle, banka kartı, havale ve EFT ile vergi ve diğer kamu alacaklarına ilişkin tahsilat yapma yetkilerinin kaldırıldığı ve bu nedenle taslak protokolün fiilen uygulanmasının bugün itibarıyla mümkün bulunmadığı ifade edilmiş olsa da, elde edilen denetim kanıtlarında kamu bankalarının farklı şubelerinde dahi uygulama birliği olmadığı, bazı kamu bankalarının protokole uygun olarak EFT kesintisi yapmamasına rağmen bazı kamu bankalarının haczedilen para ve paraya çevrilen değerlerin vergi dairelerine aktarılması işlemleri için ilgili Protokole aykırı olarak EFT ücreti kesintisi yaptığı görülmüştür.

Bu itibarla, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, yeterli bakiyesi bulunmayan mükellef hesaplarından yapılan EFT kesintisi uygulamasının mükellef ve idare açısından olumsuz etkilerini gidermeye yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

#### **BULGU 17: Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi**

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

Anayasa'nın konuya ilişkin "Görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence" başlıklı 129'uncu maddesinin beşinci fıkrasında; memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının,

kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilmesi ifade edilmiş; söz konusu hükme uygun olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Kişisel sorumluluk ve zarar" başlıklı 12'nci maddesinde ise Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

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

Bu itibarla, 2018, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, kazai bir hüküm veya yapılan yeni idari işlem neticesinde konusu kalmayan idari para cezalarına ilişkin takip masrafları ve cezaya bağlı ödeme emirlerinin iptali amacıyla açılan davalara ilişkin yargılama giderlerinin, Başkanlık tarafından cezanın nihai durumuna ilişkin bildirim yükümlülüğü görevini dikkat ve itina ile yerine getirmeyen, diğer idare personeline rücu edilmesi yönünde hukuki gereklilik yerine getirilmelidir.

#### **BULGU 18: Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması**

GİB'in 333-Emanetler Hesabında kayıtlı tutarların, nev'i ve zamanaşımı tarihlerine ilişkin bilgilere muhasebe kayıtlarında yer verilmediği görülmüştür.

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.

Kamu İdaresi cevabında, Başkanlıkça EVDB sisteminde yapılan program geliştirme çalışmaları sonucunda vergi dairelerinin emanet zamanaşımı işlemlerini takip edebilmelerinin sağlandığı ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği 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 19: Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi**

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

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

---

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

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

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

Yapılan incelemede, 2021 yılında toplam 11.618.287,35 TL ihbar ikramiyesi ödenmiş olmasına rağmen vergi tahsilatında istenilen düzeyde bir artış sağlanamadığı görülmüştür. Şöyle ki, 2021 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 dahli bulunanlara da, ihbarda bulunmaları halinde ikramiye ödenebilmesinin mümkün olması, gerçekte tahsil güçlüğü bulunan vergilerin ihbar edilme olasılığını artırmaktadır.

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

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

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

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

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

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

sonucuna varılmıştır.

Sonuç olarak, 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da 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.



T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI

06520 Balgat / ANKARA

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

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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

**8. EKLER****EK 1: ÖNCEKİ YIL/YILLAR SAYIŞTAY DENETİM RAPORUNA İLİŞKİN İZLEME FORMU**

<b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>			
<b>Bulgu Adı</b>	<b>Yıl/Yıllar</b>	<b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b>	<b>Açıklama</b>
Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Girişim Sermayesi Fonu Ayrılırken Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.

Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Araç Siciline İşlenen Haciz Kayıtlarının Ödeme Yapılmadığı Durumlarda Yakalamalı Hacze Dönüştürülmemesi	2020	Yerine Getirilmedi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2020	Yerine Getirilmedi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.

Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması	2020	Yerine Getirilmedi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi	2020	Yerine Getirilmedi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Yapılmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.

Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması	2020	Kısmen Yerine Getirildi.	2021 yılında bulgu konusu yapılmıştır.