



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ
2017 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Ekim 2018

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	3
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	3
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	3
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	4
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	7
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	7
8.	EKLER.....	54

KISALTMALAR

ATM	Automatic Teller Machine (Bankamatik)
EHABS	Elektronik Haberleşme Altyapı Bilgi Sistemi
GHS	Geçiş Hakkı Sağlayıcısı
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
ÜFE	Üretici Fiyatları Endeksi
YİĞŞ	Yapım İşleri Genel Şartnamesi

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2016 ve 2017 Yılları Gelir ve Gerçekleşme Tutarları	1
Tablo 2: 2016 ve 2017 Yılları Bütçe Gider ve Gerçekleşme Tutarları	2
Tablo 3: Yıllar İtibariyle Tahsil Edilen İdare Paylarına İlişkin Tablo	8
Tablo 4: Pamukkale Ören Yerinde Yıllar İtibariyle Tahsil Edilen Giriş Ücretleri	12
Tablo 5: Pamukkale Ören Yeri Dolayısıyla Kuruma Aktarılması Gereken Tutarlar.....	13
Tablo 6: Vekâlet Ücreti Dağıtımına İlişkin Tablo	16
Tablo 7: İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Görevlendirmeler	33
Tablo 8: Mevzuat Gereği Çalıştırılması Gereken Personele İlişkin Tablo	45

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Kurum, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir.

Bu Yönetmelik'te bütçe ve muhasebe açısından belediyelerin uymak zorunda olduğu temel ilkeler belirtilmiş, hesap planı ve bunların niteliği ve işleyişi anlatılmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde yer alan “*Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir*” hükmüne istinaden belediyelerde tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar nakit akışlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir.

Bununla beraber Kanun'un aynı maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “*Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir*” hükmü gereğince bütçe kayıtlarında tahsil ve ödeme esas alınmaktadır.

Pamukkale Belediyesinin 2016 ve 2017 yıllarına ait gelir, gider, bütçe ve gerçekleşme rakamlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 1: 2016 ve 2017 Yılları Gelir ve Gerçekleşme Tutarları

AÇIKLAMA		2016 Yılı Gerçekleşen Bütçe Geliri	2017 yılı Bütçe İle Tahmin Edilen Gelir	31.12.2017 İtibariyle Gerçekleşen Bütçe Geliri	Gerçekleşme Oranı (%)
800	BÜTÇE GELİRLERİ	109.525.849,18	149.014.000,00	132.656.960,66	89,03
800.1	Vergi Gelirleri	34.991.670,08	55.973.000,00	38.449.781,62	68,69
800.3	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	7.988.382,83	11.766.000,00	10.424.494,73	88,60
800.4	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.525.379,86	2.900.000,00	2.512.582,44	86,64
800.5	Diğer Gelirler	64.990.506,66	78.365.000,00	81.262.404,60	103,70
800.6	Sermaye Gelirleri	29.909,75	10.000,00	7.697,27	76,97
800.9	Red ve İadeler(-)	351.952,84	14.000,00	379.745,75	2.712,47

Tablo 2: 2016 ve 2017 Yılları Bütçe Gider ve Gerçekleşme Tutarları

AÇIKLAMA		2016 Yılı Gerçekleşen Bütçe Gideri	2017 Yılı Bütçe İle Verilen Ödenek	31.12.2017 İtibariyle Gerçekleşen Bütçe Gideri	Gerçekleşme Oranı (%)
830	BÜTÇE GİDERLERİ	111.611.391,91	198.000.000,00	145.413.450,96	73,44
830.1	Personel Giderleri	14.058.737,61	18.945.000,00	15.260.160,43	80,55
830.2	Sosyal Güvenlik Kurumuna Devlet Primi Giderleri	2.372.657,04	3.083.000,00	2.428.499,73	78,77
830.3	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	54.695.693,00	61.425.000,00	61.485.300,95	100,10
800.4	Faiz Giderleri	17.738,52	100.000,00	505.764,54	505,76
830.5	Cari Transferler	2.310.005,72	2.915.000,00	5.225.570,02	179,26
830.6	Sermaye Giderleri	37.906.560,02	96.132.000,00	60.508.155,29	62,94
830.7	Sermaye Transferi	250.000,00	500.000,00	0,00	0,00
830.8	Borç Verme	0,00	0,00	0,00	0,00
830.9	Yedek Ödenekler	0,00	14.900.000,00	0,00	0,00

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 defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar 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,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Alınan çekler sayım tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- Teminat mektupları sayım tutanağı,
- Değerli kağıtlar sayım tutanağı,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

Denetim görüşü, kamu idaresinin temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN 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 yansıtmamasından, ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

de değerlendirilmiştir.

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Kuruma Tahsis Edilen Taşınmazlara İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

Kuruma ait taşınmazların incelenmesi neticesinde; ana hizmet binasının da aralarında bulunduğu belediyeye tahsis edilen 5 adet taşınmaza ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "252 Binalar Hesabı" başlıklı 192'nci maddesine göre binalar hesabının, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Yönetmelik'in hesabın işleyişini düzenleyen 193'üncü maddesinde ise tahsise konu edilen binaların tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedileceği; ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarının 500-Net Değer Hesabına borç, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedileceği ifade edilmiştir.

Mülkiyeti Hazineye veya diğer kamu idarelerine ait olup bir başka kamu idaresine tahsis edilen taşınmazların tahsis edildikleri kamu idarelerinin mali tablolarında gösterilmesini teminen 27.12.2014 tarih ve 29218 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 41 Sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü (Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları) Genel Tebliği'nde detaylı açıklamalara yer verilmiş, bu kapsamda "250-Arazi ve Arsalar Hesabı", "251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı" ve "252-Binalar Hesabı"nın detayında kamu idarelerine tahsisli olan taşınmazların izlenebilmesi amacı ile "03- Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar", "500- Net Değer Hesabı"nın detayında da "12- Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" ve "13- Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman Tutarı" olmak üzere yardımcı hesaplar belirlenmiş ve bu yardımcı hesaplar Mahalli İdareler Detaylı Hesap

Planına eklenmiştir.

Yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerine göre kuruma ait mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi üretebilmesi amacı ile tahsis edilen taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılması gerektiği açıktır.

Kamu idaresi cevabında; özetle Denizli Büyükşehir Belediyesi ve Maliye Hazinesinden tahsis alınan taşınmazların gerçek değerlerinin tespit edilemediği, buna karşın iz bedel üzerinden muhasebe kayıtlarına alındığı, çalışmalar tamamlandığında gerçek değerler üzerinden kayıtlarda izlenmeye başlanacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulguya itiraz edilmemiş ve söz konusu taşınmazların gerçek değeri tespit edilene kadar iz bedeli ile kayıtlara alındığı belirtilmiştir. Yapılan bu işlemlerin 2017 yılı mali tablolarına etkisi bulunmadığı gibi, ilgili taşınmazların maliki olan kamu idaresindeki mevcut değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir. Bu nedenle 2017 yılı mali tablolarında 250- Arazi ve Arsalar Hesabı ile 252- Binalar Hesabı eksik gösterilmektedir.

BULGU 2: Mali Duran Varlıklar Hesap Grubunun Gerçek Durumu Yansıtması

Kurumun bilançosunun incelenmesi neticesinde, 241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ile 247- Sermaye Taahhütleri Hesabının gerçek durumu yansıtmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "24 Mali Duran Varlıklar" başlıklı 177'nci maddesinde;

"Bu hesap, kanuni yetkilere dayanılarak mali kuruluşlar ile mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermayeler ve bu sermayelerin işletilmesinden doğan kar ve zararlar, bütçeye iade olunan tutarlar ile bu kuruluşlara ikrazen verilen tutarlardan bu kurumların ödenmemiş sermayesine mahsup edilenler ile mahalli idarelerce belirtilen kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için kullanılır" ifadesine yer verilmiştir.

Mezkûr Yönetmelik'in 181'inci maddesinde ise 241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının, mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakden veya ayni olarak verilen sermaye tutarların ve bu sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kar ve zararlar ile bütçeye iade olunan sermayelerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Yine aynı Yönetmelik'in 184'üncü maddesinde "247- Sermaye Taahhütleri Hesabının (-)" niteliği, 185'inci maddesinde de hesabın işleyişi açıklanmıştır. Bu maddelere göre sermaye taahhütleri hesabı, mahalli idarelerin mal ve hizmet üreten kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için kullanılır iken sermaye taahhüt tutarlarının bu hesaba alacak, ilgili malî duran varlık hesabına borç kaydedileceği; ayrıca yerine getirilen sermaye taahhüt tutarlarının bir taraftan bu hesaba borç, taahhüdün yerine getirilme şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurum, 1.000.000,00 TL sermayeli PAKTAŞ Organizasyon Petrol Temizlik Hizmetleri Turizm ve İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi'nin tek pay sahibi konumundadır. Şirketin, Belediyeye bağışlandığı tarihte sermayesini teşkil eden 50.000,00 TL'nin tamamı ödenmiş olmasına rağmen, bu tutar üzerinden 241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kayıt yapılmamıştır. Daha sonra şirket sermayesinin 950.000,00 TL arttırılarak 1.000.000,00 TL'ye çıkarılması için sermaye artışına katılım Pamukkale Belediye Meclisi tarafından uygun görülmüştür. Bu karar neticesinde de 247- Sermaye Taahhütleri Hesabı (-) ile 241 Hesabına ilgili muhasebe kaydı yapılmamıştır. İlerleyen tarihlerde söz konusu 950.000,00 TL'nin 500.000,00 TL'si Şirkete aktarılmış ve söz konusu tutar 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kaydedilmiştir.

Buna göre 241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı mali tablolarda 1.000.000,00 TL gözükmesi gerekirken sadece 500.000,00 TL gözükteğü, 247- Sermaye Taahhütleri Hesabı (-) 450.000,00 TL gözükmesi gerekirken bu hesabın hiç çalışmadığı görülmüştür. Bununla birlikte Şirketin ilk devrinde ödenmiş sermaye tutarı olan 50.000,00 TL'lik tutarın gelir kaydının yapılmadığı tespit edilmiştir. Sonuç olarak yukarıda bahsedilen hesaplar mali tablolarda belirtilen tutarlar kadar hatalı gösterilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; özetle gerekli muhasebe işlemlerinin yapıldığı bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulguya itiraz edilmemiş ve gerekli düzeltme kayıtlarının yapıldığı belirtilmiştir. Ancak bu kayıtlar faaliyet döneminde yapılmadığından 2017 yılı mali tablolarına etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, 2017 yılı bilançosunda 241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı 500.000,00 TL ve 247- Sermaye Taahhütleri Hesabı (-) 450.000,00 TL tutarında eksik yer almaktadır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Denizli Pamukkale Belediyesi'nin 2017 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Nedeniyle Kuruma Aktarılmayan Paylarla İlgili Hukuki Süreçlerin Başlatılmaması

Kurum gelir hesaplarının incelenmesi neticesinde; Belediye sınırları içerisinde bulunan jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli suların işletilmesi nedeniyle ilgili işletmeler tarafından Denizli Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığına idare paylarının aktarıldığı, ancak bu paylardan Belediyeye aktarılması gereken beşte birlik kısmın gönderilmediği, bu suretle Kurumun gelir kaybına uğradığı tespit edilmiştir.

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde aynen;

“Akışkanın doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatının % 1'i tutarında idare payı, her yıl Haziran ayı sonuna kadar idareye ödenir. Tahsil edilen tutarın beşte biri, idare tarafından, kaynağın bulunduğu belediye veya köy tüzel kişiliğine bir ay içerisinde ödenir” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un “Tanımlar” başlıklı 3'üncü maddesinde “İdare” tanımının il özel idarelerini belirttiği ifade edilmiştir.

Pamukkale ilçe sınırlarında yer alan işletmelerden 30.03.2014 ile 31.12.2017 tarihleri arasında tahsil edilen idare payları Denizli Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığından sorulmuş ve yıllar itibarıyla aşağıda yer alan tabloda belirtilen tutarların tahsil edildiği bildirilmiştir.

Tablo 3: Yıllar İtibariyle Tahsil Edilen İdare Paylarına İlişkin Tablo

Yıl	Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığınca Tahsil Edilen İdare Payı	Pamukkale belediyesine Aktarılması Gereken Tutar
	(TL) (a)	(TL) (b=a*%20)
2014	441.927,91	88.385,58
2015	491.295,79	98.259,16
2016	454.128,26	90.825,65
2017	434.738,60	86.947,72
TOPLAM	1.822.090,56	364.418,11

Pamukkale İlçe Belediyesinin kurulduğu 30.03.2014 tarihinden 2017 yılının sonuna kadar ilgili ilçede toplamda **1.822.090,56 TL** idare payı tahsilatı yapılmasına rağmen söz konusu tutarın beşte biri olan ve Kanun'un amir hükmü gereği ilgili belediyeye gönderilmesi zorunlu tutulan **364.418,11 TL'lik** tutar Kurum hesaplarına intikal ettirilmemiştir.

Yapılan incelemelerde, Kurum tarafından 17.08.2016 tarihinde Denizli Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığına hitaben yazı yazıldığı ve söz konusu payların ödenmesinin talep edildiği görülmüştür. Ancak, ilgili Başkanlık tarafından gönderilen 25.08.2016 tarih ve 63328144-000-E.10046 sayılı yazıda 6360 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin sekizinci fıkrası ve Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin Ek 1'inci maddesi delil gösterilerek talep reddedilmiştir.

6360 sayılı Kanun ile büyükşehir kurulan illerde bulunan il özel idarelerinin tüzel kişilikleri sona erdirilmiş, valiliklere bağlı yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları kurulmuştur. Söz konusu başkanlıklar önceden il özel idaresi tarafından yerine getirilen bir kısım hizmetleri deruhte etmişlerdir. Bu kapsamda daha önceden 5686 sayılı Kanun gereğince il özel idareleri tarafından tahsil ve takip edilen idare paylarına ilişkin görevler de mezkûr başkanlıklara verilmiştir. 6360 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin sekizinci fıkrasında aynen;

“İl özel idarelerinin tüzel kişiliğinin kaldırıldığı illerde;

...

b) 5686 sayılı Kanuna göre verilen idare payına ilişkin gelirler ve harçlar ile aynı Kanun gereğince valiliklerce yapılan ihalelerden elde edilen gelirler,

... genel bütçeye gelir kaydedilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere söz konusu hüküm, 5686 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeleri değiştirmek, bu Kanun uyarınca belediyelere aktarılması gereken tutarları iptal etmek amacıyla düzenlenmiş bir madde değildir. Zaten 5686 sayılı Kanun'da yer alan ve belediyelere aktarılacak payın düzenlendiği 10'uncu maddede de herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Burada yer alan hüküm, il özel idaresi kapanan illerde daha önceden il özel idaresi tarafından tahsil edilip idare bütçesine gelir kaydedilen tutarlardan hangilerinin genel bütçeye gelir kaydedileceğini düzenlemeye yöneliktir.

Bununla birlikte söz konusu maddede "*idare paylarının tamamı*" gibi bir ifadeye yer verilmemiş, sadece "*idare payına ilişkin gelirler*" ifadesi kullanılmıştır. İdare payına ilişkin gelirlerin ne olduğunu anlamak için ise ilgili Kanun olan 5686 sayılı Kanun'a bakılması gerektiği açıktır.

Söz konusu Kanun'un 10'uncu maddesinde tesislerin gayrisafi hasılatının %1'i tutarında idare payı ayrılacağı, bunun da beşte birinin ilgili belediye veya köye aktarılacağı düzenlendiğinden gerek il özel idareleri gerekse de yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları için "*idare payına ilişkin gelir*" belediye ve köy tüzel kişiliğine yapılan aktarımdan sonra kalan beşte dördümlük kısımdır. Zira büyükşehir olmayan ve il özel idareleri bulunan illerde de uygulama bu şekilde devam etmektedir.

Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı tarafından gönderilen yazıda belirtilen ve talebin reddedilmesine dayanak gösterilen Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin Ek 1'inci maddesinin de kabul edilmesi mümkün değildir. Zira söz konusu maddede de 6360 sayılı Kanun'da olduğu gibi il özel idaresi kaldırılan illerde işlemlerin yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından yürütüleceği ve il özel idareleri tarafından tahsil edilerek özel idare bütçesine gelir kaydedilen tutarların ilk mahalli idareler genel seçiminden sonra genel bütçeye gelir kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte söz konusu Yönetmelik'te 6360 sayılı Kanun sonrası çeşitli değişikliklere gidilmiş, yukarıda bahsedilen hükümle birlikte yatırım izleme koordinasyon başkanlıklarına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmelik'te geçen "*idare*" tanımı önceden sadece il özel idarelerini kapsarken valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları da bu tanım içerisine dâhil edilmiştir. Ne var ki Yönetmelik'in "*İdare Payı*" başlıklı 20'nci maddesinde de çeşitli değişiklikler yapılmasına rağmen idare tarafından tahsil edilen ve belediyeye aktarılacak paylarda herhangi bir değişikliğe gidilmemiş, büyükşehir olan illerde bu payın yatırım izleme koordinasyon başkanlıklarında kalacağı, belediyelere

aktarılmayacağına ilişkin düzenleme yapılmamıştır. Aksine idare kavramı içerisinde söz konusu başkanlıklar da eklendiğinden, bu başkanlıklar tarafından tahsil edilen idare paylarından da belediye payı ayrılacağı rahatlıkla anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak; yatırım izleme koordinasyon başkanlıklarınca tahsil edilen idare paylarının beşte birinin ilgili belediyeye aktarılmasına ilişkin düzenlemeler gerek 5686 sayılı Kanun'da gerekse de *Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nde* geçerliliğini korumaktadır. 6360 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ve mezkûr Yönetmelik'in Ek 1'inci maddesinde yer alan hükümler ise belediyelere aktarılacak payları iptal etmemekte sadece daha önceden il özel idaresi geliri olan *idare payına ilişkin gelirlerin* artık genel bütçe geliri olacağını düzenlemektedir.

Buna göre; 5686 sayılı Kanun uyarınca Kuruma aktarılması gereken payların aktarılmaması, bu hususla ilgili hukuki süreçlerin işletilmemesi Kurum gelirlerinde önemli düzeyde eksilişe sebep olmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle Denizli Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığından Kuruma aktarılması gereken payın talep edildiği, mezkûr Başkanlıkça gönderilen yazıda konunun İçişleri Bakanlığına sorulduğu ve gelen cevaba göre işlem yapılacağına bildirildiği belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulgu konusu hususa itiraz edilmemiş, gerekli yazışmaların yapılarak söz konusu payın talep edildiği bildirilmiştir. Tahsilata ve uygulamanın düzeltilmesine ilişkin bilgi ve belge gönderilmediği, hukuki süreçler başlatılmadığı için bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 2: Pamukkale Ören Yeri Giriş Ücretlerinden Kuruma Aktarılmayan Paylarla İlgili Hukuki Süreçlerin Başlatılmaması

Kurum gelir hesaplarının incelenmesi sonucunda; *Pamukkale Ören Yeri* giriş ücretlerinden Kuruma aktarılması gereken müze paylarının Pamukkale İlçe Belediyesinin Kurulduğu 30.03.2014 tarihinden beri aktarılmadığı, bununla ilgili Kurum tarafından herhangi bir çalışma ve takip yapılmadığı, hukuki yollar kullanılarak Kurum gelirinin tahsil edilmeye çalışılmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "*Müze giriş ücretleri ile madenlerden belediyelere pay*" başlıklı mükerrer 97'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde "*Türkiye*

Büyük Millet Meclisine bağlı milli saraylar hariç belediye ve mücavir alan sınırları içinde gerçek ve tüzelkişilerce işletilen her türlü müzelerin giriş ücretlerinin % 5'i belediye payı olarak ayrılır” ifadesine yer verilmiş, aynı bentte büyükşehir belediyesi olan illerde söz konusu payın büyükşehir belediyelerine aktarılacağı, büyükşehir belediyeleri tarafından aktarılan bu payın %75'inin nüfusları oranında ilgili ilçe belediyelerine dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanun'da yer alan “*her türlü müze*” tabiri sadece kapalı alanda yer alan müzeleri kapsamamakta, aynı zamanda bazı şartları taşıyan “*açık hava müzeleri*”, “*arkeoloji parkları*” ve “*müze parklar*” da kapsam dâhilinde değerlendirilmektedir. Nitekim Danıştay 9. Dairesinin 04.02.1997 tarih ve E.1995/2645, K.1997/363 sayılı Kararında “...2464 sayılı Kanunun mükerrer 97/a maddesinde sözü edilen her türlü müze tabirinin, kapalı yer dışında taşınmaz nitelikteki eski eserleri ihtiva eden, özel koruma altına alınan ve Kültür Bakanlığınca ücretli girişe tabi tutulan yerleri de kapsadığı...” ifadesine yer verilerek konu hakkında tereddütler giderilmeye çalışılmıştır.

Buna göre; kısmen inşa edilmiş insan emeği kültür varlıkları ile tabiat varlıklarının birleştiği ören yerleri, özel koruma altına alınmaları ve Kültür Bakanlığınca ücretli girişe tabi tutulmaları durumunda “*açık hava müzesi*” ismi altında müze statüsü kazanır. Pamukkale Ören Yeri 2006 yılından bu yana özel koruma altına alınmıştır. Söz konusu alanda kapalı müzelerde de sergilenen orijinal heykeltıraşlık eserleri sergilenmekte, çok sayıda mezar anıtı restore edilerek ziyaretçisi ile buluşturulmaktadır. Alan, Kültür Bakanlığınca kamera, özel güvenlik gibi tedbirlerle koruma altına alınarak ücretli girişe tabi tutulmuştur. Bu nedenle Pamukkale Ören Yerinin açık hava müzesi kapsamında her türlü müze tabirine dâhil olduğu konusunda şüphe bulunmamaktadır.

Nitekim söz konusu alandan belediyeye pay aktarılması amacıyla Pamukkale Belde Belediyesi tarafından 08.10.2010 tarihinden geriye doğru 5 yıllık dönem için dava açılmıştır. Pamukkale Belde Belediyesi tüzel kişiliğinin 30.03.2014 tarihinde 6360 sayılı Kanun'la kaldırılması nedeniyle söz konusu Dava, 30.03.2014 tarihinden itibaren Pamukkale İlçe Belediyesi tarafından takip edilmiştir.

Denizli Vergi Mahkemesinin konu hakkındaki 14.09.2017 tarih ve E.2016/1104, K.2017/323 sayılı Kararında söz konusu yerin Bakanlar Kurulu Kararı ile özel çevre koruma alanı olarak tespit ve ilan edilmesi, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından özel güvenlik teşkilatı ile 24 saat korunması, Kültür Bakanlığınca ücretli girişe tabi tutulması sebepleriyle “*açık hava müzesi*”, “*arkeoloji Parkı*”, “*müze Park*” isimleri altında “*müze*” statüsü

kazandığı, bu nedenle söz konusu yerlerden belediyelere pay aktarılmamasının hatalı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemelerde dava konusu olan ve Kurum lehine sonuçlanan 2010 yılı öncesi 5 yıllık dönem için karşılıklı uzlaşmaya varıldığı ve mezkûr alana yakın bir parkın belediyeye kiralanması ve ilk yıl kira bedelinin Kültür Bakanlığı tarafından tahsil edilmemesi kaydıyla anlaşmaya varıldığı görülmüştür.

Ancak, 2010 yılı ile Pamukkale Belde Belediyesinin tüzel kişiliğinin kaldırıldığı 30.03.2014 tarihi arasındaki dönem için hukuki süreç işletilmediği gibi, Pamukkale İlçe Belediyesinin kurulduğu 30.03.2014 tarihinden sonraki dönem için de herhangi bir çalışma ve talep yapılmamış, gerekli hukuki süreçler işletilmemiştir.

Kültür ve Turizm Bakanlığı Döner Sermaye Merkez Müdürlüğü'nden söz konusu alana ilişkin tahsil edilen gişe gelirleri alınmış ve aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4: Pamukkale Ören Yeri Yıllar İtibariyle Tahsil Edilen Giriş Ücretleri

	2014	2015	2016	2017
Pamukkale Ören Yeri Girişi	26.616.355,00	28.692.725,00	27.367.115,00	26.338.774,21
Pamukkale Ören Yeri İçinde Yer Alan Antik Havuz Girişi	9.218.223,00	6.414.071,00	4.150.426,00	15.641.750,89
Toplam	35.834.578,00	35.106.796,00	31.517.541,00	41.980.525,10

Tablodan da görüleceği üzere 30.03.2014 tarihi ile 31.12.2017 tarihi arasında toplam **144.439.440,10 TL** giriş ücreti elde edilmiştir. Söz konusu tutardan **7.221.972,01 TL** Denizli Büyükşehir Belediyesine pay aktarılması gerekirken herhangi bir aktarma yapılmamış, bu nedenle ne Pamukkale İlçe Belediyesi ne de Denizli ilinde yer alan diğer ilçe belediyeleri nüfusları oranında almaları gereken payı alabilmişlerdir. Aşağıda yer alan tabloda detaylı bir şekilde gösterildiği üzere Pamukkale İlçe Belediyesinin nüfusuna göre alması gereken **2.382.826,31 TL**'lik pay Kurum hesaplarına aktarılmamıştır. Buna rağmen Kurum tarafından ne Denizli Büyükşehir Belediyesi ve Kültür Bakanlığı nezdinde girişimlerde bulunulmuş ne de gerekli hukuki süreçler başlatılmıştır.

Tablo 5: Pamukkale Ören Yeri Dolayısıyla Kuruma Aktarılması Gereken Tutarlar

Yıl	Son Nüfus Sayımına Göre Pamukkale İlçe Nüfusu (a)	Son Nüfus Sayımına Göre Denizli İl Nüfusu (b)	Pamukkale İlçe Nüfusunun İl İçindeki Oranı (c=a/b)	Tahsil Edilen Toplam Giriş Ücreti (TL) (d)	Denizli Büyükşehir Belediyesine Aktarılması Gereken Pay (TL) (e=d*%5)	Pamukkale Belediyesine Aktarılması Gereken Pay (TL) (f=e*%75*c)
2014	311.496	963.464	32,33%	35.834.578,00	1.791.728,90	579.281,00
2015	320.142	978.700	32,71%	35.106.796,00	1.755.339,80	574.188,20
2016	331.000	993.442	33,32%	31.517.541,00	1.575.877,05	525.058,64
2017	337.444	1.005.687	33,55%	41.980.525,10	2.099.026,26	704.298,47
Toplam				144.439.440,10	7.221.972,01	2.382.826,31

Belediye Gelirleri Kanunu'nda açıkça belirtilen ve yargı kararları ile hüküm altına alınan payın takip edilmemesi, gerekli girişim ve hukuki süreçlerin başlatılmaması mevzuata aykırı olduğu gibi Kurum gelirlerinde de ciddi eksikliğe sebep olmaktadır. Bu nedenle gerekli işlemlerin derhal başlatılması hem geçmiş dönem paylarının alınması hem de uygulamanın ileriye yönelik olarak düzeltilmesi açısından önem arz etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle işlemlerin ivedilikle başlaması için Denizli Büyükşehir Belediyesine bildirimde bulunulduğu ve Kuruma ait payın talep edildiği, alınacak cevaba göre işlem tesis edileceği bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulgu konusu hususa itiraz edilmemiş, gerekli talebin yapıldığı, cevabın beklendiği bildirilmiştir. Tahsilata ve uygulamanın düzeltilmesine ilişkin bilgi ve belge gönderilmediği, hukuki süreçler başlatılmadığı için bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 3: Emanet Hesabında Biriken Avukatlık Vekâlet Ücreti Tutarlarından Gelir Kaydı Yapılması Gereken Kısımların Gelir Kayıtlarının Yapılmaması

Kurum lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle çeşitli tutarlarda vekâlet ücreti elde edildiği, söz konusu ücretlerin dağıtımı esnasında bütçeye gelir kaydedilmesi gereken %5'lik kısmın gelir kaydının yapılmadığı, ayrıca dağıtımı yapılamadığından üçüncü bütçe yılı sonunda bütçeye gelir kaydedilmesi gereken tutarların takibine ilişkin herhangi bir hesaplama olmadığı tespit edilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Avukatlık Ücretinin Dağıtımı*" başlıklı 82'nci maddesinde belediye lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle karşı taraftan tahsil

olunan vekâlet ücretlerinin dağıtımını hakkında 1389 sayılı Kanun'un kıyas yolu ile uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 659 sayılı KHK'nın "*Yürürlükten kaldırılan ve uygulanmayacak hükümler ile atıflar*" başlıklı 18'inci maddesinin birinci fıkrasında 1389 sayılı Kanun'un yürürlükten kaldırıldığı, diğer mevzuatta 1389 sayılı Kanun'a yapılan atıfların bu KHK'ya yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Mezkûr KHK'nın "*Davalardaki temsilin niteliği ve vekâlet ücretine hükmedilmesi ve dağıtımı*" başlıklı 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde; vekâlet ücretinin %55'inin dava ve icra dosyasını takip eden hukuk birim amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü veya avukata, %40'ının ise dağıtımın yapıldığı yıl içerisinde altı aydan fazla süreyle hukuk biriminde fiilen görev yapmış olmak şartıyla, hukuk birim amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlara eşit olarak ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı fıkranın (b) bendinde ödenecek vekâlet ücretinin yıllık tutarının hukuk birimi amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlar için (10.000) gösterge (2017 yılı için Toplu Sözleşme ile 15.000) rakamının, memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak aylık brüt tutarın on iki katını geçemeyeceği belirtilmiş, (c) bendinde ise dağıtım sonunda arta kalan tutarın üçüncü bütçe yılı sonunda ilgili idarenin bütçesine gelir kaydedileceği ifade edilmiştir.

Söz konusu KHK'nın 16'ncı maddesinde vekâlet ücretlerinin dağıtımına dair usullerin Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulan yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda *Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiş ve 08.07.2012 tarih ve 28347 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Mezkûr Yönetmelik'in "*Ödenecek vekalet ücretinin limiti ve dağıtım şekli*" başlıklı 6'ncı maddesinde yukarıda bahsedilen KHK hükümlerine paralel hükümlere yer verilmiş, birinci fıkranın (c) bendinde ise dağıtım yapılmayan %5'lik kısmın muhasebe birimince Hazineye gelir kaydedileceği ifade edilmiştir.

Yönetmelik'in "*Bütçeye gelir kaydedilmesi*" başlıklı 8'inci maddesinde de yukarıda bahsedilen KHK'da yer alan hükme paralel şekilde emanet hesabında toplanan ve dağıtımını

yapılamayan vekâlet ücretlerinin tahsilini takip eden üçüncü bütçe yılının sonunda gelir kaydedileceği düzenlenmiştir.

Yapılan incelemede, Kurumca vekâlet ücretinin dağıtımını esnasında gelir kaydedilmesi gereken %5'lik kısmın bütçeye gelir kaydedilmediği, ayrıca limit dolumu nedeniyle dağıtılamayan ve üçüncü bütçe yılı sonunda gelir kaydı yapılması gereken tutarlara ilişkin herhangi bir takip sisteminin kurulmadığı görülmüştür.

Tablo 6: Vekâlet Ücreti Dağıtımına İlişkin Tablo

PAMUKKALE BELEDİYESİ TARAFINDAN YAPILAN AVUKATLIK VEKÂLET ÜCRETİ DAĞITIMI									
Yıllar				Açılış Kaydı	Yılı İçinde Yapılan Alacak Kaydı	Toplam Borç Tutarı	Toplam Alacak Tutarı	Bütçeye Gelir Kaydedilen %5	Devreden Bakiye
2014				0,00	4.931,60	0,00	4.931,60		4.931,60
2015				4.931,60	66.249,36	25.922,20	71.180,96		45.258,76
2016				45.258,76	74.291,21	33.573,24	119.549,97		85.976,73
2017				85.976,73	99.066,66	36.974,16	185.043,39		148.069,23
OLMASI GEREKEN AVUKATLIK VEKÂLET ÜCRETİ DAĞITIMI									
Yıllar	N-3	N-2	N-1	Olması Gereken Açılış Kaydı	Yılı İçinde Yapılan Alacak Kaydı	Toplam Borç Tutarı	Olması Gereken Toplam Alacak Tutarı	Bütçeye Gelir Kaydedilmesi Gereken %5	Olması Gereken Devreden Bakiye
2014					4.931,60	0,00	4.931,60	246,58	4.685,02
2015			4.685,02	4.685,02	66.249,36	25.922,20	70.934,38	3.312,47	41.699,71
2016		4.685,02	37.014,69	41.699,71	74.291,21	33.573,24	115.990,92	3.714,56	78.703,12
2017	4.685,02	37.014,69	37.003,41	78.703,12	99.066,66	36.974,16	177.769,78	4.953,33	135.842,29

*Rakamlar Türk Lirası Üzerindedir.

Sonuç olarak; Kurum lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle elde edilen vekâlet ücretinin %5'ine tekabül eden tutarın beklenmeksizin, emanet hesabında toplanan ve dağıtımı yapılamayan vekâlet ücretlerinin ise tahsilini takip eden üçüncü bütçe yılının sonunda gelir kaydının yapılması gerektiği açıktır. Uygulamanın bahsedilen usulde yapılmaması Kurum gelir ve emanet hesaplarında hatalar oluşmasına sebebiyet vermektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle gerek bütçeye gelir kaydedilmesi gereken %5'lik kısmın, gerekse de limit dolumu nedeniyle dağıtılmayan ve üçüncü bütçe yılının sonunda gelir kaydı yapılması gereken tutarın bütçeye gelir kayıtlarının yapıldığı bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulgu konusu hususa itiraz edilmemiş, bulguda belirtilen gelir kayıtları yapılmıştır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 4: Banka Hesabı ile Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı Arasında Uyumsuzluk Olması

Kurumun 2016 yılı kesin mizanının incelenmesi neticesinde 102- Banka Hesabının alacak tutarı ile 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabının borç tutarının birbirine eşit olmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "102 Banka Hesabı" başlıklı 55'inci maddesinde bu hesabın, kurum adına bankaya yatırılan paralar ve bankaya takas için verilen çeklerden, takas işlemi tamamlananlar ile düzenlenen çek ve gönderme emirlerinden ilgililerine ödendiği veya gönderildiği bildirilen çek ve gönderme emri tutarlarının kaydı için kullanılacağı belirtilmiştir. Aynı Yönetmelik'in hesabın işleyişini düzenleyen 57'nci maddesine göre de bankaca kuruma gönderilen banka hesap özet cetvelleri ile ödendiği veya ilgili yerlere gönderildiği bildirilen çek veya gönderme emri tutarlarının bu hesaba alacak, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına borç kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Yönetmelik'in "103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)" başlıklı 58'inci maddesinde bu hesabın, kurumun bankadan çekle veya gönderme emri ile yaptıracağı ödeme ve göndermelerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'in hesabın işleyişini anlatan 60'ıncı maddesinde ise düzenlenen çek ve gönderme emirlerinden, muhasebe birimlerine gönderilen banka hesap özet cetvelleriyle, bankaca hak sahiplerine ödendiği veya ilgili yerlere gönderildiği bildirilen paraların bu hesaba borç, 102-Banka Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümleri gereğince, Belediyenin banka hesabından çıkış yapılabilmesi için çek veya gönderme emri düzenlenmesi gerektiği açıktır. Bir başka deyişle 102- Banka Hesabına yapılan alacak kaydı tutarında 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabının borç kaydı çalışmalıdır. Bunun sonucunda da 102 hesabının alacak toplamı ile 103 hesabının borç toplamının birbirine eşit olması gerekmektedir.

Yapılan incelemede; Kurumun 2017 yılı kesin mizanında 102- Banka Hesabının alacak tutarı ile 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabının borç tutarının birbiri ile uyumlu olmadığı görülmüştür. 102- Banka Hesabına 316.784.817,41 TL alacak kaydı girilmesine karşın 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına sadece 193.495.307,33 TL borç kaydı girilmiştir. Bu husus ise 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabının 2017 yılı kesin mizanında 123.289.510,08 TL (316.784.817,41 - 193.495.307,33) eksik gösterilmesine neden olmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulgu konusu hususun bankaların kendi nezdindeki hesaplar arasında gerçekleşen aktarımlarda 103 hesabının çalışmaması, sadece 102 hesabıyla işlem yapılmasından kaynaklandığı, 2018 yılında itibaren bankaların kendi nezdindeki hesaplar arasında gerçekleştirilen aktarımlarda da her iki hesabın kullanılmasına özen gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulguya itiraz edilmemiş ve 2018 faaliyet yılından itibaren bankaların kendi nezdindeki hesaplar arası aktarımlarında 103-Verilen Çekler ve Ödeme Emri Hesabı'nın (-) kullanılmaya başlandığı belirtilmiştir. Ancak bu işlemlerin 2017 yılı mali tablolarına etkisi olmadığından kesin mizanında 103 Hesabı 123.289.510,08 TL tutarında eksik yer almaktadır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 5: Ekonomik Ömrünü Tamamlamış Araçlar İçin İlgili Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

Kurum mali tablolarının incelenmesi neticesinde; ekonomik ömrünü tamamlamış ve kullanılma olanakları kalmayan araçların satışları ile ilgili muhasebe kayıtlarında 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının kullanılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin kuruma ait taşıtların izlenmesi için kullanılan 254- Taşıtlar Hesabının işleyişini açıklayan 197'nci maddesinde kazaya uğrama,

eskime veya ekonomik ömrünü tamamlama gibi nedenlerle taşıt olma vasfı ortadan kalkan taşıtların, kayıtlı değerleri üzerinden 254- Taşıtlar Hesabına alacak, 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç; ayrılmış olan amortisman tutarlarının ise 299- Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedileceği ifade edilmiştir.

Mezkûr Yönetmelik'in 224'üncü maddesinde çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hesabın işleyişini açıklayan 225'inci maddesinde;

“(1) Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

a) Borç

1) Kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarı 299- Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilir.

2) Satılan varlıkların satış bedeli ile net değerleri arasında oluşan olumlu fark bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Satılan varlıkların satış bedeli ile net değerleri arasında oluşan olumsuz fark bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilir.

2) Bu hesapta kayıtlı varlıklardan satılmak suretiyle elden çıkarılanların satış bedeli 100-Kasa Hesabı, 102-Banka Hesabı veya ilgili diğer hesaplara, ayrılmış olan amortisman tutarı 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, kayıtlı değeri bu hesaba alacak kaydedilir. Ayrıca, satış değeri 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.” denilerek ekonomik ömrünü tamamlayarak satışı gerçekleştirilen araçlar için yapılması gereken muhasebe kayıtları detaylı olarak anlatılmıştır.

Kullanılma olanakları yitirilen taşıtların satışları öncesi ve sonrasında yukarıda bahsedilen mevzuat hükümleri gereğince ilgili muhasebe kayıtlarının yapılması mali tablolarda yer alan kayıtlar ile fiili durumun örtüşmesi açısından önem arz etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulguda konu edilen hususlar doğrultusunda iş ve işlemlerin yapılacağı bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulguya itiraz edilmemiş ve bu doğrultuda iş ve işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 6: Tanıtım Niteliğinde Olmayan Yayınlar İçin Hizmet Alımı Yapılması

Kurumun tanıtım giderlerinin incelenmesi neticesinde; doğası gereği zaten haber niteliği taşıyan veya rutin belediyeçilik hizmetleri olan veya beldenin tanıtımı kapsamında olmayan bir kısım yayınlar için hizmet alımları yapıldığı, bu kapsamda çeşitli basın yayın kuruluşlarına ödemede bulunulduğu tespit edilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Belediyenin görev ve sorumlulukları*" başlıklı 14'üncü maddesinde turizm ve tanıtım belediyenin görev ve sorumlulukları arasında sayılmış ancak söz konusu maddede belediyelerin görev ve sorumlulukları kapsamında yapacakları tüm işler "*mahalli müşterek nitelikte olmak*" şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla tanıtım faaliyetleri kapsamında Belediye tarafından yapılacak faaliyet ve giderlerde bu temel ilke göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle zaten haber niteliği taşıyan ve herhangi bir ücret ödenmese dahi gerek gazete gerekse televizyon kanalları tarafından haberleştirilecek olaylar için belediye bütçesinden harcama yapılması doğru bir yaklaşım değildir. Aynı şekilde rutin belediyeçilik hizmetlerinin anlatılması amacıyla gazete ve televizyon kanallarına ödemede bulunulması da uygun değildir.

Sayıştay 3. Dairesi tarafından verilen 05.01.2017 tarih ve 169 Karar numaralı ilamda "*doğası gereği olduğu göz önüne alındığında; ayrıca, programın haber yapılması için bir televizyon kanalına ödeme yapılmasının, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli kullanılması ilkesiyle bağdaşmadığı...*" ifadesine yer verilerek benzer bir konu hakkında tazmin hükmü verilmiştir.

Ayrıca 16.10.2012 tarih ve 35579 numaralı Temyiz Kurulu Kararında "*Belediyenin kanuni görevleri dâhilinde yapılması gereken ve yapılmış olan rutin işlerinin halka duyurulmak amacıyla ücret karşılığında çeşitli yayın organlarında haber niteliğinde verdirilmesini tanıtım giderleri kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. Zira tanıtım giderlerinden anlaşılması gereken, bağlı olunan şehrin veya ilçenin sosyal ve kültürel açıdan turistik amaçla tanıtımı ile*

ilgili olup, belediyenin günlük işlerinin ve dolayısıyla da belediyenin ve belediye başkanının tanıtım giderleri değildir.” ifadelerine yer verilerek daha önce tazmin verilen benzer konu hakkında hükmün tasdikine karar verilmiştir.

Aynı şekilde Danıştay 8. Dairesi tarafından incelenen benzer bir konuda ise *“Belediyenin mahalli- müşterek ihtiyaçları karşılamayı teminen kurulmuş tüzel kişilik olduğu, yapılacak ilanlarda mahalli- müşterek olma hususuna riayet edilmesi gerektiği ve İçişleri Bakanlığı genelgesi dikkate alındığında mevzuatta ifadesini bulan ‘tanıtımın’ sadece beldenin tanıtılması, hizmetlerin (rutin olmayan) tanıtılması gibi hususları içermesi gerektiği, belediye başkanının tanıtımının yapılmaması gerektiği...”* ifadelerine yer verilerek tanıtım gideri yapmak hususunda belediyelerin sınırsız yetki sahibi olmadığı, mahalli müşterek niteliğin aranması gerektiği ve *“rutin olmayan hizmetler”* ile *“belde tanıtımı”* için tanıtım gideri ödenebileceği belirtilmiştir.

Özetle; mahalli müşterek nitelikte olmayan, belde tanıtımına hizmet etmeyen, doğası gereği haber niteliği taşıyan ve rutin belediyeçilik hizmetleri kapsamında olan işler için basın yayın kuruluşlarından hizmet satın alınması ve söz konusu işlerin yayınlanması için bütçeden harcama yapılması doğru bir uygulama değildir.

Kurum *“2017 Yılı TV’de Tanıtım Filmlerinin Yayınlatılması Hizmeti Alımı”* işi adında dört yerel televizyon kanalı ile sözleşme imzalamıştır. Bu sözleşmelerin hepsinde de işin yapılma yeri, teslim alma şekil ve şartları ile ilgili maddede;

“TV’de Tanıtım Filmlerinin Yayınlatılması Hizmeti işe başlama tarihinden itibaren Pamukkale Belediyesinin mahalle toplantıları ve açılış programları gibi etkinlikler, takriben 1 saat süreli olarak 1+2 tekrar şeklinde yayınlanacaktır. Tüm özel günlerde kutlama mesajları günde 6 defa yayınlanacaktır. Farklı zamanlarda ve sürelerde canlı yayınlar yapılacaktır. Programda Belediye Başkanı ile çalışmalarını değerlendirecektir. Belediye çalışmaları, kamu spotları şeklinde günde en az 6 defa yayınlanacaktır. Sürekli haber desteği sağlanacaktır. Pamukkale Belediye Spor Kulübü Tekerlekli Sandalye Basketbol Takımının Denizli içindeki maçlarının canlı yayınının yapılması ve ramazan ayı etkinliklerinin de canlı ve sonrasında banttan yayınlanacaktır. Muayene ve kabul komisyonunun tutacak olduğu tutanağa istinaden işlem yapılacaktır.”

İfadelerine standart olarak yer verilmiştir.

Kurum tarafından henüz yılın başında, faaliyet dönemi içerisinde işbu kapsamda

herhangi bir ihtiyaç duyulup duyulmayacağı, ihtiyaç duyulacak ise miktar ve niteliği bilinmezken yerel yayın organları ile yıllık standart sözleşme imzalanması, bu giderlerin aylık hakediş gibi düzenli bir şekilde yapılması tanıtım giderleri ile ilgili yukarıda belirtilen hükümlere tamamen aykırıdır. Kaldı ki sözleşmenin ilgili maddesi tanıtım giderlerinin dışında hususları da barındırmakta olup sınırları net olarak çizilmemiştir. Yukarıda da belirtildiği üzere tanıtım giderinden anlaşılması gereken ilçenin veya şehrin fiziki, sosyal ve kültürel açıdan turistik amaçla tanıtımı olmalıdır.

Bu kapsamdaki harcamalara istinaden yapılan yayınların incelenmesi neticesinde, Belediye Başkanı ile yapılan bazı röportajların yayımlatıldığı, Başkan'ın televizyon programlarına konuk olduğu; muhtelif derneklerin belediyeye ziyaretlerinin, muhtarlarla yapılan buluşmaların, esnaf ve halk ziyaretlerinin, zabıta denetimlerinin, yol ve kaldırım yapımlarının, referandum çalışmalarının, Denizli ili protokolünün katıldığı ve zaten doğası gereği haber niteliği taşıyan spor oyunları açılışı ve termal sağlık turizmi zirvesinin haberleştirildiği tespit edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda, belediyelerin görev ve sorumlulukları dâhilinde yapılması gereken rutin işlerin halka duyurulması ya da bizatihi haber niteliği taşıyan etkinlik ve olayların yerel medya organlarının yayın akışı içerisinde yer alan haber programlarında yayımlanması için ödeme yapılmasının tanıtım gideri ile ilişkisi kurulamamakla birlikte kamu gideri ile de bağdaşmamaktadır. Kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mevzuata uygun olarak kullanmak, kamu görevlilerinin ödevidir. Tanıtım giderleri kapsamında olmayan bu tarz harcamalar kamu kaynaklarında israfa neden olmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; Özetle belde ve belediye hizmetlerinin tanıtım faaliyetlerinin tamamının 5393 sayılı Kanun'un 14 ve 15'inci maddeleri ile Pamukkale Belediyesi Basın Yayın ve Halkla İlişkiler Müdürlüğü Yönetmeliği kapsamında yapıldığı, söz konusu tanıtımların yerel ve ulusal basın ve yayın kuruluşları ile gerçekleştirildiği belirtilmiş, mezkûr Yönetmeliğin ilgili bölümleri cevaba aynen alınmıştır.

Ayrıca belediyenin tanıtımı ve spora teşvik etmenin belediyenin zorunlu görevleri arasında olduğu, ilçenin büyükşehir kapsamında olup yetki ve sorumluluk sahalarının vatandaşlarca tam olarak bilinmemesi ve belediye hizmetlerinin çok çeşitli olması sebebiyle rutin işlemlerin bile halka anlatılmasının zorunlu olduğu,

Yapılan hizmetlerin anlatılması ile olumlu ya da olumsuz geri dönüşlerin değerlendirilip hizmetlerin daha iyi olması noktasında çalışmalara yön verildiği,

Yapılan tüm ödemelerin hizmet bedeli olarak yapıldığı, hizmetlerin tanıtımı dışında hiçbir ödeme yapılmadığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak bulguda da belirtildiği üzere tanıtım giderinden anlaşılması gereken ilçenin veya şehrin fiziki, sosyal ve kültürel açıdan turistik amaçla tanıtımı ile rutin olmayan belediye hizmetlerinin tanıtımı olmalıdır. Faaliyet yılı süresince tanıtım gideri adı altında yapılan yayınların bazılarında bulguda yer verilmiştir. Şöyle ki, Belediye Başkanı ile yapılan bazı röportajların yayımlanması, Başkan'ın televizyon programlarına konuk olması, Denizli ili protokolünün katıldığı spor oyunları açılışı ve termal sağlık turizmi zirvesi gibi olaylar bizatihi haber niteliği taşıyan hususlardır. Ayrıca, muhtelif derneklerin belediyeye ziyaretlerinin, muhtarlarla yapılan buluşmaların, esnaf ve halk ziyaretlerinin ve referandum çalışmalarının yayımlanmasını beldenin mahalli müşterek ihtiyacı kapsamında düşünmek doğru bir yaklaşım değildir. Zabıta denetimleri, yol ve kaldırım yapımları gibi rutin belediye hizmetlerinin yayımlanmasının ise yukarıda bahsettiğimiz tanıtım gideri ile ilgisi kurulamamaktadır.

Yukarıda örneği verilen olayların yayın akışı içerisindeki haber programlarında yayımlanması için yerel medya organları ile yıllık standart sözleşme imzalanması ve tanıtım gideri olup olmayacağı belli olmayan hususlar için yıl boyunca düzenli ödeme yapılması doğru bir uygulama olmayacaktır.

Tanıtım gideri kapsamında olmayan bu harcamalar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına engel olduğu gibi kamu kaynaklarında israfa da neden olmaktadır.

BULGU 7: Vektörle Mücadele ve İlaçlama İşlemlerinin Pamukkale Belediyesi Tarafından Yapılması

Kurum ihale işlemleri üzerinde yapılan incelemede; vektörle mücadele ve ilaçlama görevinin Büyükşehir Belediyesine ait olmasına rağmen, bu işin Pamukkale Belediyesi tarafından yapıldığı görülmüştür.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasında büyükşehir belediyelerinin görev ve yetkileri, üçüncü fıkrasında ise büyükşehir sınırları içerisinde yer alan ilçe belediyelerinin görev ve yetkileri sayılmıştır.

Büyükşehir belediyelerinin görev ve yetkilerinin bentler halinde sayıldığı birinci fıkranın (i) bendinde sürdürülebilir kalkınma ilkesine uygun olarak çevrenin, tarım alanlarının ve su havzalarının korunmasını sağlamak ve bununla ilgili gerekli düzenlemeleri yapmak görev ve yetkisi büyükşehir belediyesine tevdi edilmiştir.

İlçe belediyelerinin görev ve yetkilerinin bentler halinde sayıldığı üçüncü fıkrada böyle bir görev ve yetkiden bahsedilmediği gibi büyükşehir belediyelerinin uygun görmesi durumunda ilçe belediyelerine devredebileceği görev ve yetkilerin belirtildiği ikinci fıkrada da (i) bendinde belirtilen göreve ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

Haşere ve vektör ile mücadele görevinin kime ait olduğu konusunda büyükşehir ve ilçe belediyeleri arasında zaman zaman çeşitli ihtilaflar ve görüş ayrılıkları yaşanmıştır. Bu ihtilaflar sonrasında durum idari yargıya intikal etmiştir.

Antalya 1. İdare Mahkemesinin 09.11.2006 tarih ve E:2006/182, K:2006/1776 sayılı Kararında "... Çevre ve çevre sağlığının korunması amacıyla haşere ve sivrisinekle mücadele edilmesi işinin planlı, etkin, verimli ve uyum içinde yürütülmesini sağlama görevinin büyükşehir belediyesine ait olduğu sonucuna ulaşılmıştır." ifadesine yer verilerek vektörle mücadelenin büyükşehir belediyesinin görevi olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu Karar da Danıştay 8. Dairesinin 26.03.2008 tarih ve E:2007/2600, K:2008/2269 sayılı kararı ile onanmıştır.

Bu kararlar neticesinde İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 24.05.2017 tarih ve 71188846-010.06.99-11714 sayılı Genelgeyi yayımlamış ve söz konusu Genelge'de;

"...5216 sayılı Kanun gereğince, büyükşehir belediyesi bulunan illerde, haşere ve vektör ile mücadeleyi tek elden yürütmek, mücadele için ayrılan kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla ilaçlama hizmetlerinde temel görev ve sorumluluk büyükşehir belediyesinde olup, ilçe belediyeleri de ihtiyaç duymaları halinde bu hizmeti büyükşehir belediyeleri ile koordineli bir şekilde yapabilecekleridir." ifadelerine yer vererek temel görev ve sorumluluğun büyükşehir belediyesinde olduğunu vurgulamıştır.

Vektörler birçok hastalığın bulaştırılmasında ve salgına dönüşmesinde görev yapan taşıyıcı ve bulaştırıcı canlılardır. Vektörlerle bulaşan hastalıklar da toplum sağlığı açısından önemli bir yere sahiptir. Vektörlerle taşınan hastalıkların birçoğuna karşı aşı ile korunmak mümkün olmadığından ya da sınırlı olduğundan bu hastalıkların azaltılması ve engellenmesi vektör sayısının azaltılması ile mümkündür. Bu sebeple de vektörle mücadele toplum ve çevre

sağlığı açısından daha bir anlam kazanmaktadır. Günümüzde vektörlerle mücadele kültürel, fiziksel, biyolojik ve kimyasal olmak üzere dört farklı şekilde yürütülmektedir. Bu yöntemlerden birkaçı veya hepsi kullanılarak da entegre mücadele yöntemi çok yaygındır.

Denizli şehri özelinde düşünülürse, 6360 sayılı Kanun ile Büyükşehir olan Denizli ilinin ana merkezi Pamukkale ve Merkezefendi olmak üzere iki ilçeye ayrılmıştır. Yani vektörle mücadele büyükşehir olmadan önce merkezde tek elden yürütülür iken şimdi iki ilçe belediyesi tarafından yürütülmektedir. Bu durum uygulamada farklılıklara neden olacağı gibi farklı belediyeler tarafından yapılan harcamalar da kamu kaynaklarında israfa yol açacaktır. Ayrıca farklı yöntemlerin yanında farklı kimyasal maddelerin kullanılması amaçlanan toplumsal faydanın yanında olumsuzluklara da - hedef zararlı canlıların dışında canlıları etkilemesi ve çevre kirliliği- neden olabilmektedir.

Yukarıda bahsedilen hususlar doğrultusunda, toplum ve çevre sağlığı açısından vektörle mücadelenin etkin, verimli ve planlı bir şekilde yürütülmesinin yanında kamu kaynaklarında israfa da yol açmamak adına vektörle mücadelenin 5216 sayılı Kanun'da da belirtildiği üzere şehir merkezlerinde büyükşehir belediyesi tarafından tek elden, merkezden uzak ilçelerde ise büyükşehir belediyesi ile koordineli bir şekilde -farklı yöntem ve kimyasal madde kullanımına engel olmak adına- ilçe belediyeleri tarafından yürütülmesi uygun olacaktır.

Kamu idaresi cevabında; Bulgu konusu husus hakkında 2016 yılında Denizli Valiliği İl Mahalli İdareler Müdürlüğü'nden görüş istendiği, verilen görüşte münhasıran büyükşehir belediyesine verilen görevler dışında kalan görevleri yapmanın ilçe ve ilk kademe belediyelerinin görevleri arasında sayıldığı, bu nedenle söz konusu görevin ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından yürütülmesinin uygun olacağını bildirildiği,

30 Aralık 2016 tarihinde konunun Mahalli İdareler İl Müdürlüğünden tekrar sorulduğu, bu defa da söz konusu görevin sadece bir belediyeye münhasır olmadığı, hem büyükşehir hem de ilçe belediyesince ifa edilebileceğinin bildirildiği,

2017 yılı Sayıştay Raporuna istinaden konunun Denizli Büyükşehir Belediyesine iletildiği fakat herhangi bir cevap gelmediği, bu nedenle 2018 yılında söz konusu hizmetin çevre ve halk sağlığı nedeniyle yapılmaya devam ettiği, 2019 yılında ise gelecek cevaba göre işlem yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum muhtelif zamanlarda bulgu konusu hususa ilişkin görüş istemiş ve uygulamaya yönelik farklı görüşler almıştır. Vektörle mücadele konusu, büyükşehir ile ilçe

belediyeleri arasında uygulamada ihtilaflara neden olmuş ve bu husus yargıya intikal etmiştir. Gerek yargı kararları gerekse de İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Genelgesi göz önüne alındığında temel sorumluluğun Büyükşehir Belediyelerinde olduğu net bir şekilde anlaşılmaktadır. Bu nedenle, vektörle mücadelenin şehir merkezinde büyükşehir belediyesi tarafından tek elden yürütülmesi uygun olacaktır.

BULGU 8: Anahtar Teslimi Götürü Bedel Yapım İşlerinde Yapılan İş Eksilişlerinde Hatalı Hesaplama Yapılması

Kurum ihale işlemleri üzerinde yapılan incelemeler neticesinde; anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen çeşitli yapım işlerinde bazı iş kalemlerinin yapımından tümüyle vazgeçildiği veya yerlerine başka imalatlar yapıldığı, vaz geçilen imalatlara ilişkin tutarların hesaplanmasında hatalı olarak pursantaj tablosunun kullanıldığı tespit edilmiştir.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 24'üncü maddesinde;

“Sözleşme bedelinin % 80'inden daha düşük bedelle tamamlanacağı anlaşılan işlerde, yüklenici işi bitirmek zorundadır. Bu durumda yükleniciye, yapmış olduğu gerçek giderleri ve yüklenici kârına karşılık olarak, sözleşme bedelinin % 80'i ile sözleşme fiyatlarıyla yaptığı işin tutarı arasındaki bedel farkının % 5'i geçici kabul tarihindeki fiyatlar üzerinden ödenir” ifadesine yer verilerek iş eksilişine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen sözleşmelerde pursantaj oranları, işin iş programına uygun biçimde gerçekleştirilme seviyesinin ölçülmesinde ve toplam sözleşme bedelinin o gerçekleşmeye isabet eden yüzdesinin yükleniciye ödenmesinde kullanılacak itibari değerlerdir. Söz konusu değerlerin işin yapılmasına ilişkin bir dayanak oluşturma niteliği bulunmadığından işin yapılması sırasında meydana gelecek olan iş eksiliş bedellerinin hesabında dikkate alınması mümkün değildir. Zira yükleniciler götürü bedel işlerde uygulama projeleri ve bunlara ilişkin mahal listelerine dayalı olarak işin tamamı için teklif vermektedir. İhale öncesinde idare tarafından hazırlanan, isteklilerin bilgi sahibi olmasının mümkün olmadığı, yükleniciyi bağlayıcı bir yönü bulunmayan yaklaşık maliyete göre tespit edilen pursantaj oranlarından yararlanılarak iş eksilişlerinin tespit edilmesi doğru bir uygulama değildir.

Nitekim Yüksek Fen Kurulu'nun birçok kararında da konu hakkında değerlendirme yapılmış ve yapımından vazgeçilen imalatlar ile yapımına karar verilen yeni iş kalemlerinin her ikisinin de Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22'nci maddesinde ön görülen usûl ve esaslara

göre tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu kararlardan mesela 09.04.2014 tarih ve 2014/27 sayılı Karar'da aynen; *“YİĞŞ'nin 12 nci ve 21 inci maddelerindeki şartlar dahilinde, sözleşme kapsamında olmayıp da yaptırılmasına sonradan karar verilen işler ile, sözleşme kapsamında olduğu halde yapımından vaz geçilen işlere ait fiyatların aynı şartnamenin 22 nci maddesi hükümlerine göre yapılması, yeni işlere ait bedellerin bu fiyatlar üzerinden ödenmesi ve yapımından vaz geçilen işlere ait bedellerin de bu fiyatlar üzerinden kesilmesi gerektiğine...”*,

17.04.2013 tarih ve 2013/18 sayılı Kararda ise aynen;

“Sözleşme kapsamında olmayıp, YİĞŞ'nin 21. Maddesi hükümleri çerçevesinde idaresince yapılmasına karar verilen ilave imalatlar ile, sözleşme kapsamında olup da, teknik zorunluluklar veya tarafların mutabakatı ile yapımından vaz geçilen imalatlara ait fiyatların, YİĞŞ'nin 22. Maddesinde belirtilen aynı usul ve esaslarla, iş programına göre bu imalatların yapılması ön görülen uygulama ayı baz alınarak, yüklenici ile birlikte yapılması gerektiğinin değerlendirildiğine,”

Denilerek iş artış ve iş eksilişlerinin aynı usulle yani Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 22'nci maddesine göre tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 21'inci maddesinde iş artış ve iş eksilişleri ayrıntılı olarak açıklanmış, 22'nci maddesinde ise sözleşmede bulunmayan işlerin fiyatının nasıl tespit edileceği detaylı bir şekilde belirtilmiştir.

Şartnamenin *“Sözleşmede bulunmayan işlerin fiyatının tespiti”* başlıklı 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında iş kalemi için kullanılacak analizin nasıl tespit edileceği, üçüncü fıkrasında ise tespit edilen analizlere hangi rayiçlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin diğer fıkralarında fiyat tespitinde ihtilaf olması durumunda konunun Yüksek Fen Kuruluna intikal ettirileceği, bu Kurul tarafından tespit edilecek fiyatın her iki taraf açısından bağlayıcı olduğu belirtilmiştir.

Buna göre; anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen yapım işlerinde iş eksilişi yapılması durumunda porsantaj oranlarının kullanılması doğru bir yaklaşım değildir. Yapılan incelemelerde Kurum tarafından iş eksilişi yapılan anahtar teslimi, götürü bedel işlerin tamamında bu usulün kullanıldığı görülmüştür. Bu uygulama yerine birçok Yüksek Fen Kurulu kararında da belirtildiği gibi Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 22'nci maddesine göre analizler

yapılmalı ve bu analizlere maddede belirtilen rayiçler kaynakların verimli kullanılması ilkesi gözetilerek uygulanmalıdır.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulgu doğrultusunda gerekli iş ve işlemlerin yerine getirileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulgu konusu hususa itiraz edilmediği ve bulgu doğrultusunda iş ve işlemlerin yerine getirileceği bildirildiğinden hatalı uygulamanın devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 9: Devir, Tasfiye ve Paylaştırma İşlemleri Sırasında Kurum Adına Tescil Edilmesi Unutulan Taşınmazların Bulunması

Kurum taşınmazları ile tapu kayıtlarının incelenmesi sonucunda; tapu kayıtlarında Kurum adına tescil edilmesi gerekirken “*Devir, Tasfiye ve Paylaştırma işlemleri*” sırasında unutulduğu için tüzel kişiliği kaldırılan köy, belde veya ilçe belediyesi adına tescili devam eden taşınmazlar bulunduğu, Kurum tarafından ana hizmet binası olarak kullanılacak taşınmazın başka Kurum adına tescil edildiği tespit edilmiştir.

12.11.2012 tarih ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 14 adet yeni büyükşehir ve 27 ilçe belediyesi kurulmuş; birçok köy, belde, ilçe ve il özel idaresinin tüzel kişiliği kaldırılmıştır.

Bu kapsamda Denizli il belediyesi büyükşehir belediyesine dönüştürülmüş, Denizli iline bağlı ilçelerin mülki sınırları içerisinde yer alan köy ve belde belediyelerinin tüzel kişiliği kaldırılıp, köyler mahalle olarak, belediyeler ise belde ismiyle tek mahalle olarak bağlı buldukları ilçenin belediyesine katılmıştır.

Mezkûr Kanun’un 2’nci maddesinin beşinci fıkrasında;

“Denizli ilinde, ekli (4) sayılı listede belirtilen köyler ve belediyeler ile aynı listede yer alan Denizli Belediyesinin mahalleleri Akköy ilçesi sınırlarına dâhil edilerek Akköy Belediyesine katılmıştır. Akköy ilçesinin merkezi aynı listede belirtilen Denizli Belediyesinin mahalleleri olarak, ilçenin ismi ise Pamukkale olarak değiştirilmiştir.”

Denilerek Pamukkale ilçesinin kurulması ve sınırlarının belirlenmesi hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un Geçici 1'inci maddesinin birinci fıkrasında devir, tasfiye ve paylaşırma işlemlerini yürütmek üzere vali tarafından, bir vali yardımcısının başkanlığında, valinin uygun göreceği kurum ve kuruluş temsilcilerinin ve ilgili belediye başkanlarının katılımıyla “*devir, tasfiye ve paylaşırma komisyonu*” kurulacağı; ikinci fıkrasında tüzel kişiliği kaldırılan köy ve belediyeler tarafından sahip oldukları taşınmazlar hakkında bildirimde bulunulacağı, üçüncü fıkrasında tüzel kişilikleri kaldırılan belediye ve köylerin taşınmaz mallarının komisyon kararıyla ilgisine göre bakanlıklara, büyükşehir belediyesine, bağlı kuruluşa veya ilçe belediyesine devredileceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr maddenin dört ve beşinci fıkralarında ise tüzel kişiliği kaldırılan il özel idareleri için yukarıda yer alan hükümlere paralel düzenlemelere yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümlere istinaden yapılan bildirim ve oluşturulan komisyon tarafından kararlaştırılan paylaşırma neticesinde tüzel kişiliği kaldırılıp Pamukkale ilçesine bağlanan belediyeler ve köylere ait bir kısım taşınmazlar Pamukkale Belediyesi adına tescil edilmiş, ancak bazı taşınmazlar paylaşırma esnasında unutulmuş ve herhangi bir kuruma devri yapılmamıştır. Söz konusu taşınmazlar tapu kayıtlarında tüzel kişiliği kaldırılan köy, belde ve ilçeler adına tescilli kaldığı için üzerinde tasarruf yetkisine sahip kimse de bulunmamaktadır.

Yapılan incelemelerde Pamukkale Belediyesi adına devredilmesi gerekirken yukarıda bahsedilen hatadan dolayı tüzel kişiliği sona eren köy, belde ve ilçe belediyesi adına tescili devam eden 50'ye yakın taşınmazın olduğu görülmüştür.

Bununla birlikte komisyon tarafından paylaşırılan taşınmazlardan bazılarında taşınmaz ile doğrudan ilgili Kurum yerine başka Kurum adına devir işlemi yapıldığı tespit edilmiştir. 6360 sayılı Kanun'un Geçici 1'inci maddesinin gerek üç gerekse beşinci fıkrasında tüzel kişiliği kaldırılan köy, belediye ve il özel idarelerin taşınmazlarının ilgisine göre bakanlıklara, bakanlıkların bağlı veya ilgili kuruluşları ile bunların taşra teşkilatına, valiliklere, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığına, büyükşehir belediyesine ve bağlı kuruluşuna veya ilçe belediyesine devrinin yapılacağı belirtilmiştir. Her iki fıkra da incelendiğinde devir işlemlerinde komisyonların takdir yetkisinin sınırsız olmadığı, taşınmazların “*ilgisine göre*” dağıtılması gerektiği rahatlıkla anlaşılmaktadır. Buna rağmen yapılan dağıtımda bu hususa riayet edilmemiş, Pamukkale Belediyesi tarafından ana hizmet binası olarak kullanılacak taşınmaz Pamukkale Belediyesi yerine Denizli Büyükşehir Belediyesine devredilmiştir. Devirden sonra söz konusu taşınmaz Büyükşehir Belediyesi tarafından Pamukkale Belediyesine tahsis edilmiş ve ana hizmet binası olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Kamu görevi ifa eden belediyenin esas faaliyetlerini yürüttüğü ana hizmet binasının tahsisli olarak kullanılması birçok sorunu da beraberinde getirebilecektir. Yapılan tahsis işlemi her an geri alınabilecek nitelikte bir işlem olduğundan böyle bir hususun vuku bulması önemli bir kamu hizmeti ifa eden Kurumu bir anda ana hizmet binasından mahrum bırakabilecektir. Bununla birlikte söz konusu taşınmaz tahsisli olduğundan Kurum tarafından gerek personel gerekse hizmet almak amacıyla Kuruma gelen vatandaşlar için yapılması planlanan sosyal tesislerin (kafe, kantin ve sair) hayata geçememesine neden olacaktır. Zira 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre tahsis edilen taşınmazların sosyal tesis olarak kullanılması mümkün değildir.

5393 sayılı 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre belediyelerin kendilerine ait taşınmazları, aslı görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelsiz olarak mahallî idarelere devredebilmesi mümkün olduğundan devir ve paylaşma esnasında yapılan hatanın düzeltilebilmesi her an mümkündür.

Yukarıda detayları anlatıldığı üzere, tüzel kişiliği kaldırılan ve Pamukkale Belediyesine bağlanan belediye ve köylere ait olup, devir ve paylaşma işlemleri sırasında unutulmuş taşınmazlardan dolayı, Kurum adına kayıtlı olması gereken taşınmazlar gerek mali tablolarda gerekse de tapu müdürlüğü kayıtlarında tam ve doğru bir şekilde gösterilmemektedir. Ayrıca Kurum tarafından ana hizmet binası olarak kullanılan fakat kendisine ait olmayıp tahsis işlemi yapılan taşınmazın devrinin sağlanması hem yapılan hatanın düzeltilmesi hem de yönetsel olarak çeşitli sıkıntılarla karşılaşılmasını öneme arz etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle devir işlemleri için Denizli Büyükşehir Belediyesine; tescil işlemleri için ise Denizli Tapu ve Kadastro Müdürlüğüne yazı yazılmış olduğu, tescil aşamasının devam ettiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulguya itiraz edilmemiş ve ilgili kurumlara devir ve teslim işlemleri için yazıların yazıldığı belirtilmiştir. Tescil aşaması devam ettiğinden dolayı bulgu konusu tespitin devam edip etmediği gelecek denetimlerde takip edilecektir.

BULGU 10: Kurum Taşınmazlarının Kiralanmasında Mevzuata Aykırı Şekilde Pazarlık Usulünün Kullanılması

Pamukkale Belediyesine ait taşınmazların incelenmesi neticesinde; Karahayıt Mahallesi 189 ada 1 parsel adresinde bulunan park alanı içerisindeki büfenin, Belediye sınırları içerisinde

bulunan 7 adet kapalı 34 adet açık pazaryerinin, Deliktaş Mahallesi 2010 Sokak No:43 adresinde bulunan halı saha ve spor kompleksinin ve hizmet binalarında bulunana çay ocaklarının 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında pazarlık usulü ile kiralandığı tespit edilmiştir.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 1'inci maddesinde belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun'da yazılı hükümlere göre yürütüleceği belirtilmiştir. Mezkûr Kanun'un 35'inci maddesinde ihale usulleri sayılmış, 36'ncı maddesinde ise tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı maddede 51'inci maddede sayılan işlerin pazarlık usulüyle yaptırılabilceği ifade edilmiştir.

Pazarlık usulü ile yapılabilecek işlerin sayıldığı 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde;

“Kullanışlarının özelliği, idarelere yararlı olması veya ivediliği nedeniyle kapalı veya açık teklif yöntemleriyle ihalesi uygun görülmeyen, Devletin özel mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz malların kiralanması, trampası ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi”

İfadesine yer verilerek söz konusu şartları sağlayan işlerin ilgili bent kapsamında pazarlık usulü ile ihale edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2886 sayılı Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde “idare” tanımının; ihaleyi yapan daire, kurum ve kuruluşlarını ifade ettiği belirtilmiştir.

Kanun'un birçok maddesinde yer alan “idare” kavramı yerine 51/g maddesinde “Devlet” kavramı kullanılmıştır. Aynı Kanun'un diğer maddelerinde, hatta aynı maddenin diğer bentlerinde (mesela (f) bendinde) madde kapsamına dâhil kurumlar için idare kavramı kullanılırken (g) bendinde “idarelerin özel mülkiyetinde” kavramı yerine “Devletin özel mülkiyetinde” ve “Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan” kavramlarının kullanılması söz konusu kavramların idare kavramından başka bir mana ve içeriği ifade ettiğini açıkça göstermektedir.

Nitekim aynı Kanun'un 75'inci maddesinde de devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz mallar hakkında ecrimisil ve tahliye hususları düzenlenmiş, bu malların işgalinden dolayı “hazinenin zararından” bahsedilmiştir.

Söz konusu 75'inci maddenin belediyeler hakkında uygulanıp uygulanmayacağı yıllarca tartışılmış ve özellikle yargı kararları ile belediyelerin bu kapsamda değerlendirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunun üzerine 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesi ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesi hükümlerinin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Gerek yargı kararları gerekse 5393 sayılı Kanun'la yapılan atıf, devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz mallar kavramına belediyelerin özel mülkiyetinde olan mallarının girmediğini açıkça göstermektedir. Zira şayet söz konusu kavram içine belediye taşınmazları dâhil olsa idi ne söz konusu yargı kararları oluşur ne de 5393 sayılı Kanun'da yapılan atfa ihtiyaç olurdu.

Bu nedenle söz konusu bentte geçen *“Devletin özel mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz mallar”* ile *“Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler”* ifadelerinden belediyelerin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların kast edilmediği; hazineye ait taşınmazların kiralanması işleri ile ilgili düzenleme amaçlandığı aşikârdır. Bununla birlikte Danıştay 13. Dairesinin doğrudan bu hususla ilgili vermiş olduğu 21.10.2008 tarih ve E: 2007/4476, K: 2008/6874 sayılı Kararında;

“Belediyenin mülkiyetindeki taşınmazın, 2886 sayılı Kanun'un 51. maddesinin (g) bendi uyarınca, pazarlık usulü ile turizm amaçlı tesis yapılmak ve işletilmek üzere mülkiyetten gayri ayni hak tesis edilmek suretiyle, (daimi ve sürekli üst hakkı kurulmak suretiyle) 30 yıllığına kiralanmasına ilişkin belediye encümeni kararını, belediyelere ait taşınmazların ‘devletin özel mülkü’ ve ‘devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler’den olmadığı, bu nedenle 2886 sayılı Kanun'un 51/g maddesi kapsamında kiralanmasının, trampasının ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi yoluyla devrinin, olanaklı olmadığı gerekçesiyle, iptal eden mahkeme kararının hukuka uygun olduğu”

İfadesi hüküm altına alınarak, belediye taşınmazları için bu bent kapsamında bir kiralama yapılamayacağı açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

Aynı şekilde gerek İstanbul Kadıköy Belediyesi 2015 Yılı Sayıştay Raporunda gerekse de İstanbul Gaziosmanpaşa Belediyesi 2016 Yılı Sayıştay Raporunda belediyelerin 2886 sayılı Kanun'un 51/g maddesine istinaden pazarlık usulü ile taşınmaz kiralama işlemi yapamayacağı açıkça belirtilmiştir.

Yapılan incelemelerde 1 adet büfe, 41 adet pazaryeri, hizmet binalarında yer alan tüm çay ocakları ile 1 adet halı saha ve spor kompleksinin mevzuata ve yargı kararlarına aykırı bir şekilde 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında pazarlık usulü ile sermayesinin tamamı Kuruma ait olan Şirkete kiralandığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte söz konusu Şirkete mevzuata aykırı olarak kiralanmış halı saha ve spor kompleksi, kiralama tarihinden 10 gün gibi kısa bir süre sonra aynı Şirket tarafından kiralama bedelinin yaklaşık iki katı bedelle başka bir derneğe kiralanmıştır.

Buna göre; Kuruma ait taşınmazların kiralanması işlemlerinde 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında pazarlık usulünün kullanılması hukuka aykırı olduğu gibi söz konusu uygulama ile ilgili Kanun'un amacına ve ruhuna da aykırılık işlem tesis edilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; bulguya istinaden söz konusu uygulamadan vazgeçildiği bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulguya itiraz edilmemiş ve taşınmazların kiralanmasında 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında pazarlık usulünün uygulanmasından vazgeçildiği belirtildiğinden bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 11: Yapım İşi İhalelerinde İş Sağlığı ve Güvenliğine Dair Görevlendirmelerin Geç Yapılması

Kurum tarafından gerçekleştirilen yapım işlerinin incelenmesi neticesinde; Fen İşleri Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilen muhtelif yapım işlerinde işyerindeki sağlık ve güvenlik risklerini önlemek ve koruyucu hizmetleri yürütmek üzere istihdam edilen işyeri hekimi, iş güvenliği uzmanı ve diğer sağlık personelinin işin başlama tarihinden daha ileri tarihlerde görevlendirmelerinin yapıldığı görülmüştür.

Söz konusu hususa ilişkin detaylı bilgilere aşağıda yer alan tabloda yer verilmiştir.

Tablo 7: İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Görevlendirmeler

İKN	İşin Adı	Sözleşme Tarihi	İşe Başlama Tarihi	İş Güvenliği Uzmanı Görevlendirme	İşyeri Hekimi Görevlendirme	Diğer Sağlık Personeli Görevlendirme
-----	----------	-----------------	--------------------	-----------------------------------	-----------------------------	--------------------------------------

2017/374616	Aktepe Sosyal Tesisleri Yapımı	24.11.2017	28.11.2017	14.12.2017	14.12.2017	07.03.2018
2017/454878	Kültür, Sanat ve Yaşam Merkezi Yapımı	20.11.2017	20.11.2017	11.12.2017	11.12.2017	03.03.2018
2017/276455	İncirlişar Mah. Yol Kaldırım Yapımı	19.10.2017	23.10.2017	26.01.2018	26.01.2018	25.01.2018
2017/276144	Deliktaş Mah. Yol Kaldırım Yapımı	25.08.2017	11.09.2017	09.01.2018	21.11.2017	09.01.2018
2017/273948	Fatih Mah. Yol Kaldırım Yapımı	17.11.2017	21.11.2017	26.01.2018	26.01.2018	25.01.2018
2016/227566	Dokuzkavaklar Sağlık Kompleksi	27.09.2016	03.10.2016	08.11.2016	08.11.2016	08.11.2016

İşveren işle ilgili her konuda çalışanların sağlık ve güvenliğini sağlamakla yükümlüdür. İşyerlerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması ve mevcut sağlık ve güvenlik şartlarının iyileştirilmesi için işveren ve çalışanların görev, yetki, sorumluluk, hak ve yükümlülükleri 6331 sayılı İş Güvenliği ve Sağlığı Kanunu'nda düzenlenmiştir. Mezkûr Kanun'un 4'üncü maddesi ile İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde işverenlerin genel yükümlülükleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Yine aynı Kanun'un "*İş sağlığı ve güvenliği hizmetleri*" başlıklı 6'ncı maddesinde işverenin çalışanları arasından iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve on ve daha fazla çalışanı olan çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde diğer sağlık personelini görevlendireceği; çalışanları arasında belirlenen niteliklere sahip personel bulunmaması hâlinde ise, bu hizmetin tamamını veya bir kısmını ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet olarak yerine getirebileceği hüküm altına alınmıştır.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na göre sözleşmeye bağlanan yapım işlerinin yürütülmesinde uygulanacak genel esasları belirleyen Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 35'inci maddesinde çalışanların sağlık ve güvenliğine ilişkin tedbirlere yer verilmiştir. İlgili maddede yüklenici, bütün giderleri kendisine ait olmak üzere, sözleşme konusu işin yürütülmesi sırasında iş sağlığı ve güvenliği mevzuatı uyarınca alınması zorunlu olan iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin tedbirleri almakla yükümlü tutulmuştur.

Yapım işlerine ait tip sözleşmenin 29'uncü maddesinde;

"Yüklenici, tüm giderleri kendisine ait olmak üzere çalışanların işle ilgili sağlık ve güvenliğini sağlamakla yükümlüdür. Bu çerçevede; çalışanların iş güvenliği uzmanı, iş yeri hekimi ve zorunlu olması halinde diğer sağlık personeli tarafından sunulan hizmetlerden

yararlanması, çalışanların sağlık gözetiminin yapılması, mesleki risklerin önlenmesi, eğitim ve bilgi verilmesi dâhil her türlü tedbirin alınması, organizasyonun yapılması, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, sağlık ve güvenlik tedbirlerinin değişen şartlara uygun hâle getirilmesi ve mevcut durumun iyileştirilmesi, işyerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerine uyulup uyulmadığının izlenmesi, denetlenmesi ve uygunsuzlukların giderilmesi gibi iş sağlığı ve güvenliği mevzuatı kapsamında iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin alınması zorunlu tedbirler yüklenicinin sorumluluğundadır.” denilerek yapım işlerinde yüklenicilerin sorumluluklarına dair ifadelere yer verilmiştir.

Yapım işlerinde kurumun ve yüklenicilerin, çalışanların iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili yükümlülüklerini yukarıdaki mevzuat hükümleri çerçevesinde yerine getirmeleri, işin tehlike sınıfı ve çalışan sayısı dikkate alınarak görevlendirmelerin zamanında yapılması işyerlerinde sağlık ve güvenlik şartlarının iyileştirilmesine katkıda bulunacağı gibi ileride Kurum açısından doğması muhtemelen risklerin de önlenmesine katkı sağlayacaktır.

Kamu idaresi cevabında; özetle Kurum tarafından gerçekleştirilen yapım işlerinde işyerindeki sağlık ve güvenlik risklerini önlemek ve koruyucu hizmetleri yürütmek üzere iş sağlığı ve güvenliğine dair görevlendirmeler iş yeri teslim tarihinde yapılacağı, gerekli hassasiyetin gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulguya itiraz edilmemiş ve iş sağlığı ve güvenliğine dair görevlendirmelerde gerekli hassasiyetin gösterileceği belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 12: Yüklenici ile Alt Yüklenici Arasında İmzalanan ve Kuruma İbraz Edilen Sözleşmelerde Damga Vergisi Kontrolünün Yapılmaması

Kurum tarafından gerçekleştirilen ihaleler ve bunlara ilişkin yazışmaların incelenmesi neticesinde; bazı işlerde alt yüklenici çalıştırılmasına izin verildiği, yüklenici ile alt yüklenici arasında imzalanan alt yüklenici sözleşmelerinin çeşitli nedenlerle idareye ibraz edildiği (gösterildiği), ancak Kurum tarafından söz konusu sözleşmelere taalluk eden damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilmediği tespit edilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, 8'inci maddesinde belediyelerin Kanun kapsamında resmi daire olarak kabul edildiği, 26'ncı maddesinde resmi dairelerin ilgili memurlarının kendilerine ibraz edilen kâğıtların Damga Vergisini aramaya mecbur olduğu,

27'nci maddesinde ise Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanların vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları usulüne uygun olarak vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamayacakları, aksi halde bunlardan, kâğıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarınca ayrıca ceza alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında olan kurum ve kuruluşları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiş, bu kapsamda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 43 Seri numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile belediyelerin de içinde bulunduğu kamu kurumları madde kapsamına alınmıştır.

Kanun'a ekli (I) sayılı tablonun "*1) Akitlerle ilgili kâğıtlar*" başlıklı birinci kısmın "*A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar*" başlıklı bölümün birinci fıkrasında mukavelelerin %09,48 oranında damga vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 15'inci maddesinde ihale konusu işin özelliği nedeniyle ihtiyaç görülmesi halinde alt yüklenici çalıştırılabileceği belirtilmiştir.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği ve Hizmet Alım İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin "*İş deneyim belgesi*" hakkındaki maddelerinde alt yüklenicilerin iş bitirme belgesi almak amacıyla yapacakları başvurularında; yüklenici ile alt yüklenici arasında imzalanan bedel içeren sözleşmenin idareye sunulması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı şekilde hem Yapım hem de Hizmet İşleri Genel Şartnamesi'nin alt yükleniciler ile ilgili maddelerinde yüklenicinin, idare tarafından onaylanan alt yükleniciler ile bunlar işe başlamadan önce sözleşme yapması ve bir örneğini idareye vermesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; yüklenici ile alt yüklenici arasındaki sözleşme iki durumda idareye ibraz edilmekte ve işleme konulmaktadır. Bunlar;

- Uygulama yönetmelikleri gereği alt yükleniciye ait iş deneyim belgesi için Kuruma başvurulduğunda,
- Genel Şartnameler gereği alt yüklenici işe başlamadan önce.

Her iki durumda da yüklenici ile alt yüklenici arasındaki sözleşme idareye ibraz edildiğinden ve işleme konulduğundan Kurum ve ilgili memurlar tarafından söz konusu sözleşmelerin damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir.

Kurum tarafından gerçekleştirilen ihalelerden bilhassa yapım işlerinde alt yüklenici çalıştırılmasına izin verilmektedir. Yapılan incelemelerde; gerek Fen İşleri Müdürlüğü gerekse Park ve Bahçeler Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilen işlerden bir kısmında alt yüklenici çalıştırılmasına izin verildiği, bu şirketler tarafından aralarında imzalanan sözleşmelerin idareye ibraz edildiği, birçoğu tarafından iş deneyim belgesi için başvuru yapıldığı buna rağmen Kurum ve ilgili memurlar tarafından taraflar arasında imzalanan sözleşmeye ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilmediği, birçok sözleşmenin damga vergisi ödenmemesine rağmen Kurum tarafından kabul edildiği ve işleme konulduğu tespit edilmiştir.

Fen İşleri Müdürlüğüne bu kapsamda toplam tutarı 71.531.116,81 TL'lik 18 adet sözleşme ibraz edildiği, Park ve Bahçeler Müdürlüğüne ise toplam tutarı 11.500.000,00 TL olan 2 adet sözleşme ibraz edildiği görülmüştür. Söz konusu sözleşmelere ilişkin damga vergisi tutarı yaklaşık 750.000,00 TL'nin üzerinde bulunmaktadır.

Kamu kurumları ve kamu personeli tarafından yerine getirilmesi gereken yükümlülükler başta Anayasa olmak üzere birçok kanun, yönetmelik ve ikincil mevzuatta düzenlenmiştir. Yapım ve Hizmet İşleri Genel Şartnamesi ile Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nde alt yüklenici işlemleri ile ilgili Kurum ve Kurum personeline çeşitli vazifeler yüklendiği gibi 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile de çeşitli kişi, kurum ve şirketlere damga vergisinin takip ve tahsilin sağlanması amacıyla çeşitli vazifeler yüklenmiştir. Dolayısıyla yukarıda bahsedilen şartnameler ve Yönetmelik'te yazılı hükümlerin tamamıyla yerine getirilmiş olması Kurum ve Kurum personelinin tüm vazifelerini yerine getirdiği anlamına gelmez.

Buna göre; alt yüklenici işe başlamadan önce veya alt yükleniciler tarafından iş deneyim belgesi almak amacıyla başvurulduğunda yüklenici ile alt yükleniciler arasında imzalanan sözleşmeler idareye ibraz edildiğinden Kurum ve ilgili memurlar tarafından sözleşmelere ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Aksi bir uygulama mevzuata aykırı olduğu gibi kamu kaynaklarında da ciddi azalışa sebebiyet vermektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle Kurum tarafından yapılacak ihalelerde söz konusu madde hükmü ile ilgili hassasiyetin gösterileceği, yüklenici ve alt yüklenici arasında imzalan sözleşmelerde damga vergisinin ödenip ödenmediğinin titizlikle kontrol edileceği belirtilmiş, ayrıca 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi uyarınca Denizli Vergi Dairesi Başkanlığına bildirim yapıldığı bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulgu konusu hususa itiraz edilmediği, gerekli hassasiyetin gösterileceği belirtildiği ve Denizli Vergi Dairesi Başkanlığına bildirimde bulunulduğu için bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 13: Bazı İhalelerde Yükleniciler Tarafından Temin Edilmesi Gereken Araçların Sayı ve Nitelikleri ile İstihdam Edilmesi Zorunlu Personel Sayısının Kontrol Edilmemesi

Kurum gider hesaplarının incelenmesi neticesinde; bir kısım ihalelerde yükleniciler tarafından ihale dokümanına aykırı işlem yapılmasına rağmen söz konusu ihalelerin devam ettirildiği, cezai işlem ve sözleşmenin feshi hükümleri uygulanmadığı gibi hatalı işlemlerinin düzeltilmesi yoluna da gidilmediği tespit edilmiştir.

2014/133252 ihale kayıt numaralı Atık Toplama Taşıma Temizlik ve Katı Atık Bertaraf Tesisi İşletimi Hizmet Alımı 24.11.2014 tarihinde 36 ay süreli olarak ihale edilmiştir. Söz konusu ihale üç belediye tarafından ortak gerçekleştirilmiş, Pamukkale Belediyesini ilgilendiren kısımda çöp ve moloz toplama, makine ve elle sokak süpürme ve pazar yeri temizliği hizmetleri yer almıştır.

Söz konusu ihaleye ilişkin Teknik Şartnamede yüklenici tarafından sunulacak kendi malı çöp kamyonlarının hizmet süresince 5 yaşını, diğer çöp kamyonlarının ise hizmet süresince 7 yaşını geçmemiş olması gerektiği, yüklenicinin idareye iş programı sunacağı ve hizmetlerini de bu iş programı dâhilinde gerçekleştireceği, her bir belediyeye verilecek araç sayısı, tip ve niteliğinin ne olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda Pamukkale Belediyesine 25 tanesi 13 metreküplük çöp aracı, 3 tanesi 7 metreküplük çöp aracı, 1 tanesi “*Hibrit sistem yıkama ve süpürme aracı*” olmak üzere toplamda 39 araç teslim edileceği belirtilmiş, bu araçlardan hibrit sistem yıkama ve süpürme aracının kendi malı olma şartına bağlandığı ve Merkezefendi Belediyesi ile ortak kullanılacağı ifade edilmiştir.

İhale kapsamında yüklenici tarafından hangi mahallelerde, hangi gün, hangi araç çalışacağına ilişkin iş programı Kuruma ibraz edilmiş ve söz konusu programa göre hizmet ifa edilmiştir. Ancak yapılan incelemelerde iş programında yer alan araçların nitelik ve sayı itibarıyla Teknik Şartnamede belirtilen özellikleri sağlamadığı, biri hibrit sistem yıkama ve süpürme aracı, ikisi çöp kamyonu olmak üzere toplamda üç aracın işin başladığı 2015 yılının

başından 2017 yılının sonuna kadar yüklenici tarafından teslim edilmediği tespit edilmiştir.

İki belediye tarafından ortak kullanılacağı belirtilen hibrit sistem yıkama ve süpürme aracının diğer belediye olan Merkezefendi Belediyesinde çalıştırılıp çalıştırılmadığı sorulmuş, mezkûr Belediye tarafından işin başından beri söz konusu aracın kullanılmadığı ve iş programına dâhil edilmediği belirtilmiştir.

Bununla birlikte, 2017 yılında Kurum tarafından çalıştırılan araç listesi Kurumdan istenmiş gelen tabloda yüklenicinin kendi malı olarak sunduğu 5 adet çöp kamyonunun 5 yaşından büyük olduğu ve “*hizmet süresince 5 yaşını doldurmamış*” olmak şartını sağlamadığı görülmüştür.

Teknik şartnamenin “*Çalıştırılacak Personel*” başlıklı 7’nci maddesinde her bir belediyede çalışacak personel sayılarına yer verilmiş, bu personelin hangi hizmetlerde çalışacağı ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. Bu kapsamda Pamukkale Belediyesinde çeşitli vazifelerde toplam 199 kişinin çalışacağı ifade edilmiştir.

Personel sayıları üzerine yapılan çalışmada, ihale kapsamında istihdam edilen personellere ilişkin bilgi Kurumdan alınmış, SGK’dan ise bu işyeri kapsamında prim ödenen kişilere ilişkin veriler istenilmiştir. Böylece ihale kapsamında çalışan ve/veya çalışması gereken kişilere ilişkin veriler analiz edilmiş ve aylar itibariyle toplam çalıştırılması gereken personel sayıları ile prim gün sayılarının uyumlu olmadığı görülmüştür. İhale kapsamında her ay 199 kişi çalışması ve bu kişilere tam gün üzerinden prim ödenmesi gerekirken işin yürütüldüğü 36 ayın tümünde eksik prim tahakkukları olduğu, her ay ortalama 250 günlük eksik prim ödemesi bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda iki ihtimal gündeme gelmektedir. Bunlardan ilki, ayın bazı günleri çeşitli sebeplerle personellerden bazılarının çalışmamış ve yerine ikame amaçlı yeni bir kişi getirilmemiş olması, ikincisi ise personelin tam çalıştırılmış olmasına rağmen prim ödemelerinin tam yapılmamış olmasıdır.

Her iki durum da ihale dokümanına aykırıdır. Zira ihalede personel başına ödeme yapılmamakta toplanan çöpün ağırlığına göre hakediş hesaplanmaktadır. Dolayısıyla 199 kişinin tam olarak çalışmaması yüklenicinin parasını eksik almasına neden olmamakta, bu ise sebepsiz zenginleşmeye neden olmaktadır. Bu nedenle bir personel çeşitli sebeplerle çalışmıyor ise yerine birinin getirilmesi bir zorunluluktur. Şayet söz konusu personel tam olarak çalıştı ve prim ödemeleri düzgün yapılmadıysa o zaman da hizmet işleri genel

şartnamesine aykırı hareket edilmiş olmaktadır Zira mezkûr Şartnamede personelin özlük haklarını ve ödemelerini kontrol etmek görev ve sorumluluğu kontrol teşkilatına verilmiştir.

Söz konusu ihaleye ilişkin Sözleşmenin “*Cezalar ve Sözleşmenin Feshi*” başlıklı 16’ncı maddesinde; işin yapılması sırasında yeterli araç ve personel çalıştırılmaması nedeniyle meydana gelen aksaklık durumu ile teknik şartnamede belirtilen hususlara uyulmaması durumunda cezai işlem uygulanacağı belirtilmiş, aynı maddeden dolayı üst üste 5 sefer ceza uygulanması durumunda idarenin sözleşmeyi tek taraflı feshedeceği hüküm altına alınmıştır.

Yüklenici tarafından biri kendi malı olma zorunluluğu olan “*Hibrit sistem yıkama ve süpürme aracı*” olmak üzere toplam 3 araç 3 yıl boyunca hiç teslim edilmemesine, teslim edilen araçlardan bir kısmı yaş sınırı şartını sağlamamasına, bazı dönemler eksik personel çalışmasına rağmen söz konusu hatalar yüklenici firmaya düzeltilmemiş, herhangi bir ceza ve fesih işlemi de uygulanmamıştır.

2014/151166 ihale kayıt numaralı Yeşil Alanların Bakım, Onarım, Temizlik ve Peyzaj Düzenleme Hizmet Alım İşİ 22.12.2014 tarihinde 36 ay süre ile ihale edilmiştir.

Söz konusu işe ilişkin Teknik Şartnamede bu iş kapsamında 3 adet arasöz çalıştırılacağı ve bu arasözlerin 10 yaşını geçmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

İhale kapsamında çalıştırılan araçlara ilişkin ruhsatların incelenmesi neticesinde yüklenici tarafından temin edilen arasözlerin 2005 model olduğu, işin başladığı 2015 yılında dahi 10 yaşını doldurdukları görülmüştür.

Bu ihalede de araçlar Teknik Şartnamede belirtilen özellikleri sağlamamasına rağmen söz konusu hatalar yüklenici firmaya düzeltilmemiş, herhangi bir ceza ve fesih işlemi de uygulanmamıştır.

Sonuç olarak; ihale dokümanında belirtilen ve teklif fiyatlar oluşturulurken tüm istekliler tarafından dikkate alınan hususlara ihaleyi kazanan yükleniciler tarafından uyulmaması, buna rağmen Kurum tarafından dokümanda belirtilen ceza ve feshe ilişkin işlemlerin uygulanmamış olması kabul edilemez. Söz konusu husus hukuka uyarlı olmadığı gibi istekliler arasında adalet ilkesini de zedelemektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle Evsel Atık Toplama ve Taşıma Hizmet Alım ihalesinin Pamukkale, Merkezefendi ve Denizli Büyükşehir Belediyelerini kapsayacak şekilde 3 yıllığına yapıldığı, ihale kapsamında yükleniciye tonaj bazlı ödeme yapıldığı, ihalenin personel ve araca

dayalı bir ihale olmadığı, sözleşmenin 16'ncı maddesinde işin yapılması sırasında yeterli araç çalıştırılmaması nedeniyle meydana gelen aksaklık durumunda ceza kesileceğinin belirtildiği, dolayısıyla cezanın uygulanabilmesi için hizmetin aksaması, yeterince yapılmamış olmasının şart olduğu, memnuniyet anketlerinde temizlik işinin başarılı olarak görüldüğü,

Yeşil Alanların Bakım Onarım Temizlik ve Peyzaj Düzenleme Hizmet Alım işinde arasözler için en fazla 10 yaşında olacağı hususunda düzenleme yapıldığı, işin başlama tarihi olan 2015 yılında 2005 model araçların 10 yıl şartını sağladığı, ihale süresi olan 3 yıl içerisinde araçların değiştirileceği ve bu şartın sağlanmaya devam edeceğine ilişkin ihale dokümanında bir düzenleme bulunmadığı, söz konusu araçlarla yapılan hizmetlerde herhangi bir aksamaya sebep verilmediği, bu hususa ilişkin herhangi bir tespit ve tutanak olmadığı, dokümanın cezai hükümler ile ilgili bölümlerinde sulamanın doğru yapılmaması sonucu bitkilerde sararma ve kurumalar oluştuğu takdirde cezai işlem uygulanacağı belirtilmiştir,

Aynı ihalede çalıştırılacak personellerin haftalık mesaisinin tamamının idarede kullanılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmadığı, aylar itibariyle SGK'ya ihale dokümanında talep edilen sayıdan çok daha fazla sayıda personel bildiriminde bulunduğu, eksik prim günlerinin ise yarı zamanlı çalışan personellerden kaynaklandığı, ihale dokümanını oluşturan belgeler arasında sözleşme tasarisinin teknik şartnameden öncelikli olduğu, dolayısıyla her iki doküman arasında farklılık olması durumunda sözleşme hükümlerinin öncelikli olacağı, sözleşmede personel sayısı belirtilmediğinden teknik şartname hükümlerinde yer alan personellerin haftalık mesaisinin tamamını idarede geçirmesi şeklinde algılanmasının mümkün olmadığı, SGK dökümlerinde yüklenici ve alt yüklenici firmalar tarafından bildirilen işçilikler üzerinden prim hesabı yapılması gerektiği, eksik işçilik olması durumlarında SGK tarafından ilgili firmadan ayrıca tahsilat yapıldığı, bu zamana kadar SGK tarafından yapılan herhangi bir eksik işçilik bildirimini bulunmadığı, bu nedenle kamu zararı oluşmadığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Atık Toplama Taşıma Temizlik ve Katı Atık Bertaraf Tesisi İşletimi Hizmet Alım İşinde; biri hibrit sistem yıkama ve süpürme aracı, ikisi çöp kamyonu olmak üzere ihale dokümanında belirtilen toplam üç araç, işin başladığı 2015 yılının başından 2017 yılının sonuna kadar yüklenici firma tarafından hiç teslim edilmemiş, teslim edilen araçlardan 5 tanesi dokümanda belirtilen yaş şartını sağlamamasına rağmen hizmete alınmış, dokümana göre asgari çalıştırılması gereken personele dikkat edilmeyerek her ay yaklaşık 8-9 kişinin eksik çalıştırılmasına neden olunmuştur.

Mezkûr işe ilişkin yukarıda temel olarak üç başlıkta toplanan hatalı uygulamaların ihale dokümanına aykırı işlemler olduğu konusunda hiçbir tereddüt bulunmamaktadır. İhale kapsamında yükleniciye tonaj bazlı ödeme yapılması, ihalenin personel ve araca dayalı bir ihale olmaması gibi hususlar yükleniciye ihale dokümanını istediği şekilde değiştirme, istediği hükmü uygulama, istemediğini uygulamama haklarını tanımaz.

Bununla birlikte ihale dokümanına aykırı bir husus için sözleşmenin cezaya ilişkin maddelerinde herhangi bir müeyyide düzenlenmemiş olması da yapılan işlemin doğru olduğunu göstermeye kâfi değildir. Kaldı ki söz konusu işe ilişkin sözleşmenin “*Cezalar ve Sözleşmenin Feshi*” başlıklı 16’ncı maddesinde “*teknik şartnamede belirtilen diğer tüm hususlara aykırılıkların*” da cezai işleme tabi olacağı hüküm altına alınmış, aynı maddeden üst üste 5 sefer ceza uygulanması durumunda idarenin sözleşmeyi feshedeceği açıkça düzenlenmiştir.

Kurum tarafından verilen cevapta Yeşil Alanların Bakım, Onarım, Temizlik ve Peyzaj Düzenleme Hizmet Alım İşinde 2005 model araçların işin başlama tarihi olan 2015 yılında 10 yaş kuralını sağladığı ifade edilmiştir.

Öncelikle araçların yaşı genel teamüllere göre model yılına göre tespit edilmekte ve tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilmektedir. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun “*Tanımlar*” başlıklı 2’nci maddesinde “*Yaş*” kavramının motorlu taşıtlarda model yılına göre geçen süre olduğu, bu sürenin takvim yılı itibarıyla tespit edileceği, “*Vergiye etki eden değişiklikler*” başlıklı 11’inci maddesinde ise taşıtların tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğunun kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre 2005 model yılına sahip bir araç 2005 yılında sıfır yaşında değil bir yaşında olmaktadır. Dolayısıyla işin başlama tarihi olan 2015 yılında 2005 model bir araç 10 değil 11 yaşında olmakta ve ihale dokümanında yazılı şartı sağlayamamaktadır.

Bununla birlikte söz konusu ihale bir yıldan uzun süren bir iştir. İhale dokümanının herhangi bir yerinde araçlara ilişkin şartların sadece işin başlama tarihinde kontrol edileceği ve diğer aylarda bu şartın aranmayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. İhale dokümanı tüm sözleşme süresi boyunca geçerli olduğundan burada belirtilen tüm şart ve kurallar da, aksi belirtilmedikçe, sözleşme süresi boyunca geçerliliğini korumaktadır. Kaldı ki söz konusu araçlar işin başlama tarihinde Kuruma verilip tüm sözleşme süresi boyunca Kurumda duran araçlar da değildir. Yıllar içerisinde hatta aylar itibarıyla sayıları artıp azalmakta ve araçlar değişebilmektedir. Dolayısıyla araçların her kullanımında ve her araçta ihale dokümanında yazılı kuralların uygunluğunun denetlenmesi önem arz etmektedir.

Yukarıda bahsedilen işe ilişkin Teknik Şartnamede aylar itibariyle çalıştırılacak personel sayısı belirtilmiş ve söz konusu tablonun altına “*Pamukkale Belediyesi yeşil alanların bakım, onarım ve peyzaj düzenleme işi kapsamında aylara göre asgari en az çalıştırılacak işçi sayısı*” ifadesine yer verilmiştir.

Söz konusu işçilerin ayın belli dönemlerinde veya belli günlerinde çalıştırılacağına ilişkin bir hükme ne teknik şartnamede ne de ihale dokümanının diğer unsurlarında yer verilmiştir. Dolayısıyla söz konusu personellerin ilgili ayın tamamında çalışması gerektiği açıktır. Aksi bir düşünce, mesela Ocak ayında 75 kişi çalışması öngörülmüş iken yüklenicinin 75 kişiyi Ocak ayının ilk gününde çalıştırıp diğer hiçbir gününde çalıştırmaması durumu, ihale dokümanına uygun hareketmiş gibi bir sonucu doğuracaktır ki gerek ihale dokümanı gerekse de kamu ihale uygulamaları açısından söz konusu hususun kabul edilebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle aksi belirtilmedikçe aylık asgari çalışması gereken işçi sayısının söz konusu ayın çalışma yapılan tüm günlerinde geçerli olduğu ve sosyal güvenlik primlerinin tam olarak yatırılması gerektiği konusunda şüphe bulunmamaktadır. Her ne kadar Kurum tarafından gönderilen cevapta aylar itibariyle belirtilen sayılardan daha fazla işçi çalıştırıldığı öne sürülse de bu işçilerden bazıları 1-2, bazıları 3-5, bazıları ise 8-10 gün çalışmışlardır. Bir başka deyişle ilgili ayın birçok gününde dokümanda o ay için belirtilen asgari sayı sağlanamamıştır.

Her ne kadar sözleşme tasarısı hükümleri teknik şartname hükümlerine kıyasla öncelik hakkına sahip olsa da bu husus her iki doküman arasında çelişki veya farklılık olması halinde nazara alınması gereken bir durumdur. Dokümanlardan herhangi birinde bir hükmün mevcut olması diğerinde konu hakkında hiçbir şey yazılmamış olması çelişki ve farklılık anlamına gelmemektedir. Zira bu durumda ihale dokümanının bir bütün halinde uygulanabilmesine mani bir durum oluşmamıştır. Bu gibi durumlarda öncelik sırasına bakılmaksızın ihale dokümanının hangi belgesinde olursa olsun yazılı koşul ve şartların sağlanması gerektiği açıktır.

Yükleniciler ihale kapsamındaki işe teklif verip sözleşme imzalayarak sözleşme ve ihale dokümanında yazılı her şeyi kabul etmiş ve taahhüt altına girmiş olmaktadır.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 20'nci maddesinde yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi durumu sözleşme feshi sebepleri arasında sayılmış, 25'inci maddesinde ise mücbir sebepler dışında ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak taahhüdün yerine getirilmemesi yasak fiil ve davranışlar arasında zikredilmiştir. Ayrıca yasak fiil ve davranışlarda buldukları tespit edilenler hakkında ihalelere katılmaktan yasaklama, yüklenicilerin ve görevlilerin ceza

sorumluluklarının da gündeme gelebileceği Kanun'un diğer maddelerinde detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

İhaleye katılım gerçekleştiren tüm istekliler ihale dokümanında belirtilen ve maliyeti etkileyen tüm unsurları dikkate alarak tekliflerini oluşturmaktadırlar. Söz konusu kural ve yükümlülüklerden bazılarında “işin yapılmasında aksamaya sebep olunmadı” gibi sübjektif ve hukuki dayanaktan yoksun gerekçelerle uyulmaması, buna rağmen Kurum tarafından dokümanda belirtilen ceza ve feshe ilişkin işlemlerin uygulanmamış olması kabul edilebilir bir uygulama değildir. Söz konusu husus ihaleye katılan istekliler arasında adalet ve eşit muamele ilkelerinin zedelenmesine neden olacaktır. Zira Kurum tarafından eksik ve eski araçların kabul edileceği, eksik personel istihdamına cezai işlem uygulanmayacağı gibi hususlar diğer istekliler tarafından bilinse idi teklif fiyatların değişip değişmeyeceği bilinmemektedir.

Buna göre; ihale aşamasında dokümana yazılan ve tüm isteklilerin tekliflerini belirlemesinde etkili olan unsurların uygulama aşamasında değiştirilmemesi, yüklenicinin kendisine tevdi edilen işi ihale dokümanına uygun olarak eksiksiz gerçekleştirmesi, herhangi bir eksiklik durumunda ceza ve feshe ilişkin hükümlerin uygulanması kamu ihale uygulamaları açısından önem arz etmektedir.

BULGU 14: Engelli İstihdamı ve Sosyal Hizmetler Kanunu Uyarınca İstihdam Edilmesi Zorunlu Personel Hükümlerine Uyulmaması

Kurum personel dosyaları üzerinde yapılan incelemelerde; 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu uyarınca istihdam edilmesi gereken engelli memur istihdamına ve Sosyal Hizmetler Kanunu uyarınca istihdam edilmesi gereken personel istihdamına ilişkin alt limitlere uyulmadığı tespit edilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun “*Engelli personel çalıştırma yükümlülüğü*” başlıklı 53'üncü maddesinde kurum ve kuruluşların bu Kanun'a göre çalıştırdıkları personele ait kadrolarda %3 oranında engelli çalıştırmak zorunda oldukları, personel sayısının hesabında ilgili kurum veya kuruluşun (yurtdışı teşkilat hariç) toplam dolu kadro sayısının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde haklarında korunma veya bakım tedbir kararı alınmış olup Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının sosyal hizmet modellerinden yararlanan çocukların kamu kurumlarında istihdamı düzenlenmiş, Kamu kurum ve kuruluşları tarafından hangi statüde olursa olsun serbest kadro ve pozisyonları toplamının

binde birinin bahsedilen kişilere ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemelerde gerek memur olarak istihdam edilmesi gereken engelli istihdamına gerekse yukarıda belirtilen Sosyal hizmetler Kanunu uyarınca istihdam edilmesi gereken personel istihdamına dikkat edilmediği görülmüştür.

Söz konusu husus hakkında eksikliği gösteren tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 8: Mevzuat Gereği Çalıştırılması Gereken Personele İlişkin Tablo

ENGELLİ PERSONEL İSTİHDAMI (MEMUR) (657 DMK 53. MADDE)					
Personel Türü	Toplam Sayı	Çalıştırılması Gereken Yasal Oran	Çalıştırılması Gereken Engelli Memur Sayısı	Çalışan Engelli Memur Sayısı	Eksik İstihdam
Memur + Sözleşmeli	179	3%	6	0	6
2828 SOSYAL HİZMETLER KANUNU EK MADDE-1 UYARINCA İSTİHDAM					
Personel Türü	Personel Sayısı	Çalıştırılması Gereken Yasal Oran	Çalıştırılması Gereken Personel Sayısı	Çalışan Personel Sayısı	Eksik İstihdam
Memur + Sözleşmeli +İşçi	269	%1	1	0	1

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere Kurum tarafından 6'sı engelli olmak üzere istihdamı zorunlu olan 7 kişi istihdam edilmemektedir. Bu nedenle personel sayılarının yukarıda verilen mevzuata uygun hale getirilmesi önem arz etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Bulgu konusu edilen 6 adet engelli personel ile 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nun Ek 1'inci maddesi gereğince çalıştırılması gereken 1 adet personelin istihdamlarının bütçe olanakları doğrultusunda sağlanacağı bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulgu konusu hususa itiraz edilmediği ve bulguda bahsi geçen toplam 7 adet eksik istihdamın bütçe olanakları doğrultusunda giderileceği bildirildiğinden bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 15: Geçiş Hakkı Kullanan İşletmecilerin Tespitine ve Geçiş Hakkı Ücretlerinin Tahsiline Yönelik Herhangi Bir İşlem Yapılmaması

Kurum gelir hesaplarının incelenmesi neticesinde; geçiş hakkı bedeline ilişkin herhangi bir tahakkuk kaydı bulunmadığı tespit edilmiştir.

Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik 27.12.2012 tarih ve 28510 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yönetmelik’in amacı 1’inci maddede “*sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerecin taşınmazlardan geçirilmesiyle ilgili geçiş hakkına, bu hakka ilişkin uygulanacak ücret tarifesine ve yönetmelik kapsamındaki işlemlerin denetlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek*” şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu Yönetmelik’in “*Tanımlar ve Kısaltmalar*” başlıklı 4’üncü maddesinde;

“*Bu Yönetmelikte geçen;*

(...)

b) *Elektronik Haberleşme Altyapı Bilgi Sistemi (EHABS): Elektronik haberleşme sektöründe faaliyet gösteren işletmecilerin altyapılarına ilişkin bilgilerin kaydedildiği sistemi,*

(...)

d) *Geçiş hakkı: İşletmecilere; elektronik haberleşme hizmeti sunmak için gerekli şebeke ve altyapıyı kurmak, kaldırmak, bakım ve onarım yapmak gibi amaçlarla kamu ve özel mülkiyet alanlarının altından, üstünden ve üzerinden geçmeleri için tanınan hakları,*

e) *Geçiş hakkı ücreti: İşletmecinin, geçiş hakkı karşılığında geçiş hakkı sağlayıcısına ödeyeceği ücreti,*

f) *Geçiş hakkı ücret tarifesi: Ek-1’de yer alan Geçiş Hakkı Ücret Tarifesi Üst Sınırları Tablosunda belirtilen yerlerde, geçiş hakkını kullanacak işletmecilerden talep edilen ücretlerin üst sınırlarını gösteren fiyat tarifesini,*

g) *Geçiş hakkı sağlayıcısı (GHS): Geçiş hakkına konu olan kamuya ait ya da kamunun ortak kullanımında olan taşınmazlar da dâhil olmak üzere taşınmazın sahipleri ve/veya taşınmaz üzerindeki hak sahiplerini ifade etmektedir.”* denilmektedir.

Aynı Yönetmelik’in “*Geçiş hakkı ücretleri*” başlıklı 9’uncu maddesinde ise;

“(1) *Geçiş hakkı kullanımında gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine ait mülkiyet alanları dışında kalan yerler için GHS tarafından, geçiş hakkını kullanan işletmeciden talep edilen geçiş hakkı ücreti, Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinde belirtilen fiyatları aşamaz.*

(2) Tapuda kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı taşınmazlar için belirtilen ücret üst sınırı hariç olmak üzere, Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinde yer alan üst sınırları belirten fiyatlar, her mali yılın başında Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) oranında artırılarak tespit edilir.

(3) İlk yıldan sonraki geçiş hakkı ücretleri; bir önceki yıl geçiş hakkı ücretine en fazla Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) oranında artırım yapılması suretiyle tespit edilir.” hükümleri yer almaktadır.

Söz konusu Yönetmelik ekinde yer alan geçiş hakkı ücret tarifesi üst sınırları tablosunda, büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde kalan ve ilçe belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler için geçiş hakkı üst sınırı metresi 0,70 TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca söz konusu tablonun açıklamalar bölümünde genişliğin 40 cm’den fazla olduğu geçiş haklarında geçiş hakkı ücretlerinin genişliğin arttığı oranda arttırılabileceği, beş yıllık kısmının peşin ödenmesi halinde yüzde on, on yıllık kısmının peşin ödenmesi halinde yüzde yirmi oranında indirim uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde Kurum, belediye sınırları içerisinde yer alan elektronik haberleşme altyapısı üzerinden elektronik haberleşme hizmeti sunan işletmelerden, geçiş hakkı sağlayıcısı sıfatıyla anlaşma yapmak ve Yönetmelik’te belirlenen ücret sınırını dikkate almak suretiyle geçiş hakkı ücreti almak durumundadır.

Gerek Denizli Büyükşehir Belediyesi gerekse işletmecilerle yapılan yazışmalar neticesinde söz konusu ücretlerin büyükşehir ve ilçe sorumluluk alanı ayrımı yapılmaksızın mevzuata aykırı bir şekilde Büyükşehir Belediyesi tarafından tahsil edildiği, bu kapsamda Pamukkale Belediyesine herhangi bir para aktarımı yapılmadığı görülmüştür.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 27’nci maddesinde büyükşehir belediyelerinde meydan, bulvar, cadde, yol, sokak, park, spor ve kültürel tesislerin büyükşehir belediyesi ile büyükşehir kapsamındaki diğer belediyeler arasında dağılımına ilişkin esasların büyükşehir belediye meclisi tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Diğer tüm büyükşehir belediyelerinde olduğu gibi Denizli ilinde de bir sokak ve caddeler bazında sorumluluk ve tasarruf paylaşımı yapılmıştır.

Sorumluluk olarak Pamukkale Belediyesinde olan sokak ve caddelerden geçirilen kablo ve hatlar dolayısıyla ödenen geçiş ücretinin Büyükşehir Belediyesi tarafından alınması doğru bir yaklaşım değildir. Zaten yukarıda bahsi geçen Yönetmelik’e ekli Geçiş Hakkı Ücret

Tarifesi Üst Sınırları Tablosunda büyükşehir belediyelerinin tasarrufunda olanlar yerlerin üst sınır ücreti ile büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde kalan fakat ilçe belediyelerinin tasarrufunda olan yerlerin üst sınır ücretleri ayrı ayrı belirlenmiş, bir bakıma zımni olarak ilçe belediyelerinin sorumluluğunda olan yerlerde söz konusu ücretlerin işin doğası gereği ilçe belediyesi tarafından alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemelerde; Pamukkale ilçe sınırları dâhilinde toplam 4 adet firmanın toplamda 60.766,76 metre hat geçişi sağladığı, söz konusu firmalardan -büyükşehir ve ilçe tasarruf alanlarına bakılmaksızın- tüm geçiş ücretinin Denizli Büyükşehir Belediyesi tarafından tahsil edildiği görülmüştür.

Kurum açısından gelir kalemi olabilecek geçiş hakkı ücretlerinin takip ve tahsilâtının yapılmaması Kurum menfaatlerini zarara uğratmakta ve gelir kaybına sebep olmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; Bulgu konusu edilen husus hakkında 06.05.2016 tarihinden itibaren Denizli Büyükşehir Belediyesine birçok kez yazı yazıldığı, söz konusu Kurumdan çalışmaların devam ettiği şeklinde cevap alındığı, son olarak 30.04.2018 tarihinde geçiş hakkı ücretlerinin Sayıştay'a sunulmak üzere yatırılmasının talep edildiği bildirilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından bulgu konusu hususa itiraz edilmediği ve bulguda bahsi geçen tutarların ilgili Belediyeden talep edildiği bildirildiğinden bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 16: Otopark Bedellerinden Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Büyükşehir Belediyesine Aktarılmaması

Kurumun muhasebe kayıtları ve banka hesaplarının incelenmesi neticesinde; tahsil edilen otopark bedellerinin Denizli Büyükşehir Belediyesi hesabına aktarıldığı; ancak söz konusu bedellerden elde edilen faiz gelirinin ise aktarılmadığı görülmüştür.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "*Belediyeler arası hizmet ilişkileri ve koordinasyon*" başlıklı 27'nci maddesinin sekizinci fıkrasında;

"İmar mevzuatı uyarınca belediyelerin otoparkla ilgili olarak elde ettikleri gelirler tahsil tarihinden itibaren kırkbeş gün içinde büyükşehir belediyesine aktarılır. Büyükşehir belediyeleri bu geliri tasdikli plan ve beş yıllık imar programına göre hazırlanan kamulaştırma projesi karşılığında otopark tesisi için gerekli arsa alımları ile bölge ve genel otoparkların inşasında kullanır. Bu gelirler bu fıkrafta belirtilen amaç dışında kullanılamaz."

almaktadır.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 37 ve 44'üncü maddelerine dayanılarak yürürlüğe konulan Otopark Yönetmeliği'nin "*Otopark bedelinin tespit, tahakkuk ve tahsili*" başlıklı 12'nci maddesinde otopark bedellerinin kamu bankalarından herhangi birinde açılacak otopark hesabına yatırılacağı; bu hesapta toplanan meblağa yasaların öngördüğü faiz oranının uygulanacağı; 5216 sayılı Kanun kapsamında kalan belediyelerde, büyükşehir belediyesince ilçe belediyeleri adına otopark hesabı açtırılacağı; ilçe belediyeleri hesabında toplanan otopark meblağının, büyükşehir belediyelerince o ilçe sınırları içerisinde yapılacak veya yaptırılacak bölge veya genel otoparkları için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; Kurum tarafından imar mevzuatı uyarınca otopark ile ilgili olarak elde edilen gelirler Büyükşehir Belediyesi hesabına aktarıldığı gibi bu gelirlerin nemalandırılması sonucu elde edilen faiz gelirlerinin de Büyükşehir Belediyesine aktarılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinin ikinci fıkrasının (d) bendi uyarınca otoparka ilişkin hizmetler yapmanın ilçe belediyelerinin de görevleri arasında sayıldığı, Kanun'da yer alan hükümlerle ilçe belediyelerinin otopark yapma görevi ortadan kaldırmadığından toplanan otopark bedelleri ile Kurum tarafından otopark yapılabileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak yukarıda da görüleceği üzere bulguda belirtilen husus Kurumun otopark yapabileceği ya da yapamayacağı değil; imar mevzuatı uyarınca tahsil edilen asli gelirin büyükşehir belediyesine aktarılır iken fer'i nitelikteki faiz gelirinin aktarılmamasıdır. Zira imar mevzuatından dolayı elde edilen gelirlerle otopark yapılması görevi büyükşehir belediyesinin sorumluluğundadır. Bu sebeple, söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca elde edilen otopark bedellerinin fer'i unsuru olan faiz gelirlerinin de büyükşehir belediyesine aktarılması gerekmektedir.

BULGU 17: Gecekondu Fonu Hesabının Oluşturulmaması

Kurumun banka hesaplarının incelenmesi neticesinde; 775 sayılı Gecekondu Kanunu hükümlerine göre teşkil edilmesi gereken Gecekondu Fonunun oluşturulmadığı ve buna istinaden hazine taşınmazlarının satışından belediyeye gelen payların ilgili fon hesabında takip edilmediği görülmüştür.

775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun "*Fonların teşkili ve kullanılması*" başlıklı 12'nci

maddesinde belirtilen kaynaklardan sağlanacak gelirlerin ilgili belediyeler adına açılacak özel hesaplarda toplanarak birer fon teşkil edileceği belirtilmiştir. Yine aynı Kanun'un 13'üncü maddesinde ise bu fonda toplanan paraların belediyelerce nasıl kullanılacağı sarih bir şekilde açıklanmıştır.

4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesine göre, belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısmından öncelikle yerinde muhafaza edilemeyen yapıların tasfiyesinde kullanılmak şartıyla % 10'u ilgili belediyelerin 20.7.1966 tarih ve 775 sayılı Kanun hükümlerine göre oluşturulan fon hesabına aktarılacağı; kalan kısmından ise ilgili belediyeye %30, varsa büyükşehir belediyesine %10 oranında pay verileceği hüküm altına alınmıştır.

Hazine taşınmazlarının satışlarından dolayı Kurum banka ana hesabına 2015, 2016 ve 2017 yıllarında toplam 926.689,81TL gelmiştir. Söz konusu tutarın 249.055,58 TL'si gecekondur fonu banka özel hesabına aktarılması gerekir iken tamamının Kurum banka ana hesabında izlendiği görülmüştür.

Gecekondur fonu banka özel hesabının teşkil edilmemesi ve hazineye ait taşınmazların satışından belediyeye gelen payların herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan Belediye banka ana hesabında izlenmesi yukarıda bahsedilen Kanun hükümleri ile ulaşılmak istenen amacın sağlanamamasına ve kanun koyucunun münhasıran belli amaç doğrultusunda kullanılmasını öngördüğü kaynakların başka amaçlarda kullanılmasına neden olmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulguda yer alan husus üzerine bir bankada "Gecekondur Fonu Hesabı" açıldığı ve para aktarımının gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta gecekondur fonu hesabının oluşturulduğu ve bu hesaba para aktarımının yapıldığı belirtilmiş, bu aktarıma ilişkin bilgi ve belgeler gönderilmiştir. Ancak, bulguda gecekondur fonu hesabında bulunması gereken tutar 249.055,58 TL olarak tespit edilirken, kurum tarafından hesaba 37.098,75 TL tutarında aktarım olduğu görülmüştür. Bu nedenle, bulgu konusu tespitin takibine izleyen denetim dönemlerinde devam edilecektir.

BULGU 18: Kamulaştırma İşlemlerinin Tapu Müdürlüğü Nezdinde Takibinin Yapılmaması

Belediye sınırları içerisinde yapılan kamulaştırma işlemlerinin Pamukkale Tapu Müdürlüğü tarafından Kuruma bildirilmediği görülmüştür.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun "*Kamulaştırma bedelinin mahkemece tespiti ve taşınmaz malın idare adına tescili*" başlıklı 10'uncu maddesinde kamulaştırmadan dolayı yapılan tescil ve terkin işlemleri sırasında mal sahiplerinin bu taşınmaz mal nedeniyle vergi ilişkisinin aranmayacağı, ancak, tapu dairesinin durumu ilgili vergi dairesine bildireceği hüküm altına alınmıştır. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde "Vergi dairesi" tabiri, belediyeleri ifade eder denilmektedir.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun "*Vergilendirme*" başlıklı 39'uncu maddesinde "*Kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değeri, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden, cezalı emlak vergisi tarh olunur. Emlak vergisi beyannamesinin ek süreye rağmen verilmemiş olması halinde, kesinleşen kamulaştırma bedeli, kamulaştırmanın yapıldığı yıla ait vergi değeri yerine geçer ve bu değer üzerinden cezalı emlak vergisi tarhiyatı yapılır.*" denilerek ek emlak vergisine ilişkin düzenleme yapılmıştır. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun "*Bildirim verme ve süresi*" başlıklı 23'üncü maddesinde;

"Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muaftiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur... Emlâkın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 33'üncü maddesine göre ise bir bina veya arazinin takvim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesinin (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir.) vergi değerini tadil edeceği ifade edilmiştir. 1319 sayılı Kanun'un "*Ödeme süresi*" başlıklı 30'uncu maddesinde devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulacağı; devralanın mükellefe rücu hakkının saklı kalacağı; tapu dairelerinin devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildireceği ifade edilmiştir.

Yukarıda bahsedilen mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, beyana dayalı bir vergi olan emlak vergisini güvence altına almak amacı ile tapu idaresinin kamulaştırma, devir gibi mülkiyet değişimlerini ilgili belediyeye bildirmesi; vergi güvenlik önlemi olan bu

bildirim Kurum tarafından da takip edilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır. Bu takip neticesinde de emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçleri daha sağlıklı bir biçimde yürütülecektir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda yer alan husus hakkında çalışmaların başlatıldığı bildirilmiştir. Ayrıca çalışmalara ilişkin ek belgelerde kamulaştırma ve beyan değerleri arasındaki farkların tespitine ve bunlara ilişkin ihbarnamelere yer verilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulguda belirtilen hususa ilişkin çalışmaların başlatıldığı belirtildiğinden, bu konu izleyen denetim dönemlerinde takip edilecektir.

BULGU 19: Kurum Tarafından Kiraya Verilen Bir Kısım İş Yerlerinde Çevre Temizlik Mükellefiyeti ve İş Yeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Bulunmaması

Kurum gelir hesapları ve taşınmaz kiralalarında yapılan incelemeler neticesinde; Kurum tarafından kiraya verilen bazı işyerlerinde çevre temizlik mükellefiyeti tesis edilmediği, bazılarında ise iş yeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmadan faaliyette bulunduğu tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44'üncü maddesinde belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların çevre temizlik vergisine tabi olacağı belirtilmiş olup tahakkuk ve tahsilat süreçlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Belediye tarafından kiraya verilen 100 adet taşınmaz üzerinde yapılan incelemelerde, 28 adet kiralamanın tüzel kişiliği kaldırılan köylerde bulunan iş yeri, tarla ve ATM gibi nedenlerle muafiyet kapsamında olduğu, muafiyet kapsamında olmayan ve mükellefiyet tesis edilmesi gereken 72 iş yeri olmasına rağmen bunlardan 14 tanesinin çevre ve temizlik vergisi mükellefiyetinin tesis edilmediği görülmüştür.

İş Yeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik'in 6'ncı maddesine göre yetkili idarelerden usulüne uygun olarak iş yeri açma ve çalışma ruhsatı alınmadan işyeri açılmayacağı ve çalıştırılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 81'inci maddesinde de belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyeri açılmasının "*İş yeri Açma İzni Harcına*" tabi olacağı ifade edilmiştir. Yani ruhsatsız çalışan iş yerleri hem denetim riski oluşturmakta hem de belediye

açısından gelir kaybına neden olmaktadır.

Belediye tarafından kiraya verilen 100 adet taşınmazın incelenmesi neticesinde, iş yeri açma ve çalışma ruhsatını Pamukkale Belediyesinden alması gereken 71 adet iş yeri olduğu, bunlardan 47 tanesinin söz konusu ruhsata sahip olmadan faaliyette bulunduğu görülmüştür.

Yukarıdaki açıklamalar neticesinde; ruhsatsız çalışmadan dolayı denetim riskine yer vermemek, iş yeri açma izni harcı ve çevre temizlik vergisinden mahrum kalmamak için Kurum tarafından gerek kiraya verilen yerlerde gerekse belediye sorumluluğu altında bulunan tüm alanlarda gerekli çalışma ve kontrolün yapılması önem arz etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle Kurum tarafından kiraya verilen işyerlerinin denetimlerinin yapıldığı, bazı işyerlerinin işyeri açma ve çalışma ruhsatının bulunduğu, işyeri ruhsatı olmayan işyerlerine işyeri ruhsatı almaları için ihtarname verildiği, ruhsatlandırma süreçlerinin devam ettiği, çevre temizlik mükellefiyetlerinin bulunmaması ile ilgili iş ve işlemlerin de devam ettiği,

Bu kapsamda Sayıştay tarafından işyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadığı tespit edilen 47 adet işyerinden 25 tanesine ihtar verildiği, geriye kalan 22 tanesine ise ya ruhsat verildiği ya da tespit edildiği,

Sayıştay tarafından eksik ÇTV beyanı olduğu tespit edilen 14 adet işyerinin tamamının yoklamasının gerçekleştirildiği, bunlardan 8 tanesinin beyannamesinin yapıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından verilen cevapta bulgu konusuna ilişkin denetimlerin yapıldığı ve gerekli iş ve işlemlerin bir kısmı yapılırken, bazılarına ilişkin süreçlerin devam ettiği belirtilmiştir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

8. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ					
2017 YILI BİLANÇOSU					
AKTİF HESAPLAR		2017 YILI	PASİF HESAPLAR		2017 YILI
I	DÖNEN VARLIKLAR	60.593.183,90	III	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	13.698.802,25
A	Hazır Değerler	22.040.942,01	A	Kısa Vadeli İç Mali Borçlar	360.205,16
102	Banka Hesabı	20.365.860,36	300	Banka Kredileri Hesabı	360.205,16
108	Diğer Hazır Değerler Hesabı	24.484,96	C	Faaliyet Borçları	8.327.926,47
109	Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	1.650.596,69	320	Bütçe Emanetleri Hesabı	8.327.926,47
C	Faaliyet Alacakları	21.764.153,34	D	Emanet Yabancı Kaynaklar	3.113.398,71
120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	792.541,03	330	Alınan Depozito Ve Teminatlar Hesabı	401.079,17
121	Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	19.741.459,54	333	Emanetler Hesabı	2.712.319,54
122	Gelirlerden Tecilli Ve Tehirli Alacaklar	1.219.862,33	F	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	841.693,02
126	Verilen Depozito Ve Teminatlar Hs.	10.290,44	360	Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hesabı	536.559,87
E	Diğer Alacaklar		361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	49.684,54
140	Kişilerden Alacaklar Hesabı	74.236,72	362	Fonlar Veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı	254.478,69
F	Stoklar	4.875.596,32	368	Vadesi Geçmiş Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı	969,92
150	İlk Madde Ve Malzeme Hesabı	4.875.596,32	G	Borç Ve Gider Karşılıkları	1.055.578,89
G	Ön Ödemeler	1.236.874,36	372	Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	1.055.578,89
162	Bütçe Dışı Avans Ve Krediler Hesabı	372.027,37	IV	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	35.008.391,24
165	Mahsup Dönemine Aktarılan Avans Ve	864.846,99	A	Uzun Vadeli İç Mali Borçlar	26.369.576,78
I	Diğer Dönen Varlıklar	10.601.381,15	400	Banka Kredileri Hesabı	26.369.576,78
190	Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı	10.601.381,15	E	Borç Ve Gider Karşılıkları	2.400.375,45
II	Duran Varlıklar	163.808.805,16	472	Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	2.400.375,45

B	Faaliyet Varlıkları		F	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	6.238.439,01
222	Gelirlerden Tecilli Ve Tehirli Alacaklar	907.471,10	481	Gider Tahakkukları Hesabı	6.238.439,01
226	Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	292.938,63	V	Özkaynaklar	175.694.795,57
D	Mali Duran Varlıklar	2.406.741,38	A	Net Değer Hesabı	23.722.429,21
240	Malı Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler	1.906.741,38	500	Net Değer Hesabı	23.722.429,21
241	Mal Ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan	500.000,00	C	Geçmiş Yıllar Faaliyet	104.603.137,64
E	Maddi Duran Varlıklar	160.177.420,60	570	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları	104.603.137,64
250	Arazi Ve Arsalar Hesabı	16.890.205,84	E	Dönem Faaliyet Sonuçları	47.369.228,72
251	Yeraltı Ve Yertüsti Düzenleri Hesabı	51.438.814,31	590	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı	47.369.228,72
252	Binalar Hesabı	10.877.661,65		Pasif Toplam	224.401.989,06
253	Tesis, Makine Ve Cihazlar Hesabı	4.700.416,26	900	Nazım Hesaplar	185.277.767,61
254	Taşıtlar Hesabı	4.704.653,27	91	Nakit Dışı Teminatlar	20.687.572,72
255	Demirbaşlar Hesabı	6.040.805,37	910	Teminat Mektupları Hesabı	20.687.572,72
257	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-15.263.666,42	92	Taahhüt Hesapları	162.725.881,89
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	80.788.530,32	920	Gider Taahhütleri Hesabı	162.725.881,89
260	Haklar Hesabı	2.379.046,54		TOPLAM	409.679.756,67
268	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-2.379.046,54		PASİF GENELTOPLAM	409.679.756,67
H	Diğer Çeşitli Duran Varlıkları	24.233,45			
294	Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran	102.748,04			
299	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-78.514,59			
	AKTİF TOPLAM	224.401.989,06			
910	Teminat Mektupları Hesabı	20.687.572,72			
920	Gider Taahhütleri Hesabı	162.725.881,89			
990	Kiraya Verilen Duran Varlıklar	1.864.313,00			
	AKTİF GENEL TOPLAM	409.679.756,67			

DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ**2017 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU**

Hesap Kodu	Yardımcı Hesap Kodu					GİDERİN TÜRÜ	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI
	I	II	III	IV	V				
630	01					Personel Giderleri	13.729.579,88	14.058.737,61	14.273.371,34
630	02					Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet	2.220.588,48	2.372.657,04	2.428.499,73
630	03					Mal ve Hizmet Alım Giderleri	32.221.837,22	41.140.949,20	48.688.975,76
630	04					Faiz Giderleri	0	34.766,76	6.731.225,89
630	05					Cari Transferler	1.459.810,82	2.310.005,72	3.777.699,33
630	11					Değer ve Miktar Değişimleri hs.			123.057,10
630	12					Gelirlerin Ret ve İadesinden	2.808.842,79	1.595.527,96	1.895.677,38
630	13					Amortisman Giderleri	3.505.795,68	7.888.192,30	3.745.240,25
630	14					İlk Madde ve Malzeme Giderleri	6.577.236,36	10.555.153,49	7.454.751,15
630	20					Silinen Alacaklardan Kaynaklanan	0	3.702.716,56	209.263,21
630	99					Diğer giderler	77.567,50	44.635,75	5.775.442,57
						TOPLAM	62.601.258,73	83.703.342,31	95.103.203,71
Hesap Kodu	Yardımcı Hesap Kodu					GELİRİN TÜRÜ	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI
	I	II	III	IV	V				
600	01					Vergi Gelirleri	35.240.794,76	38.772.170,89	41.202.789,59
600	03					Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	8.187.842,26	8.034.524,82	9.891.603,26
600	04					Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel	352.147,80	1.522.752,73	2.512.582,44
600	05					Diğer Gelirler	60.480.398,70	66.321.757,98	88.078.559,94
600	11					Değer ve Miktar Değişimleri Hs.			786.897,20
						TOPLAM	104.261.183,52	114.651.206,42	142.472.432,43

	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI
GİDERLER TOPLAMI	62.601.258,73	83.703.342,31	95.103.203,71
GELİRLER TOPLAMI	104.261.183,52	114.651.206,42	142.472.432,43
FAALİYET SONUCU	41.659.924,79	30.947.864,11	47.369.228,72