



5.1.1.2 Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Tutulmaması

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Kayıt düzeni ve kayıt düzeltmesi" başlıklı 18'inci maddesinde; kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin gerçekleşme sırasına göre

düzenli bir şekilde hesap dönemi başında “1” den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydedileceği, muhasebe kayıtlarının ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilmesi belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 43’üncü maddesinde; işlemlerin, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedileceği; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılacağı; muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)’den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verileceği; gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarında bu yevmiye numaralarının esas alınacağı ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin “Kullanılacak defterler ve kayıt düzeni” başlıklı 44’üncü maddesinde ise; yevmiye defterinin, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defter olduğu; yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemlerin muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Yevmiye defteri” başlıklı 183’üncü, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ’in “Kayıt düzeni ve zamanı başlıklı” başlıklı 21’inci ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Kayıt düzeni ve kayıt düzeltmesi” başlıklı 40’inci ve “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 57’nci maddesinde de benzer düzenlemelere yer verilmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin yevmiye defterlerinde yevmiye numaralarının boş bırakıldığı ya da alt yevmiye numarası verildiği ve geçmiş tarih verilmek suretiyle geriye dönük yevmiye kaydı yapıldığı görülmüştür. Geçmişe dönük kayıt yapılabilmesinin kayıtların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin bir risk oluşturduğu değerlendirilmektedir.

5.1.1.3 Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 8’inci maddesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planlarında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye paralel olarak çıkartılan 41 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nin 6’ncı maddesinde de kurumsal kod kullanılması zorunluluğu vurgulanmıştır.

5.1.2 Kamu İdaresi Gelirlerinin Tahakkuk ve Tahsilat Süreçlerinde Kurumlar Arasında Koordinasyon Eksikliği Bulunması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesi, kamuya ait varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde kamu hesaplarının belirli bir düzen içinde tutulmasını, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanmasını amaçlayan bir sistem öngörmektedir.

Bu sistem içerisinde bazı gelirlerin tahakkuk ve tahsili süreçlerinde birden fazla kamu idaresine veya aynı kamu idaresinin farklı birimlerine görev verilebilmekte olup söz konusu idare ve birimlerin koordinasyon içerisinde hareket etmeleri kamu gelirlerinin eksiksiz ve zamanında takip ve tahsili için önem taşımaktadır.

Denetimlerde, aşağıda yer verilen bazı kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat süreçlerinde sistem yetersizliği ve koordinasyon eksikliği nedeniyle sorunlar yaşandığı görülmüştür:

- İdari para cezaları, 5326 sayılı Kabahatler Kanun'a tabidir. İdari para cezalarının tarh ve tahakkuk işlemleri ile kesinleşme öncesi rızaen tahsil işlemleri cezayı veren kamu idaresinin yetki ve sorumluluğundayken, kesinleşen idari para cezalarının takip ve tahsil işlemleri 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ilgili vergi dairelerinin yetki ve sorumluluğundadır. Vergi daireleri tarafından tahsil edilen idari para cezaları, tahsilatın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar cezayı veren kamu idaresinin hesaplarına aktarılmalıdır.

Uygulamada kamu idareleri, idari para cezalarını tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmemekte, vergi dairelerinin iş yoğunluğu, ilgili evrakın vergi dairesine ulaşmaması gibi sebeplerle idari para cezalarının tahsilat süreci uzayabilmekte, hatta alacaklar zamanaşımına uğrayabilmekte, vergi daireleri tahsil ettikleri idari para cezalarına ilişkin bilgileri ya mevzuatın öngördüğü sürede ilgili kamu idaresine bildirmemekte, ya da biriktirerek topluca göndermektedir. Bu durum bir taraftan idari para cezalarının, cezayı veren kamu idaresinin mali tablolarında görünmemesine sebep olurken, diğer taraftan söz konusu alacakların sağlıklı takibinin yapılmasına da mani olmaktadır.

- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarımsal uygulamaların desteklenmesi amacıyla tarımsal amaçlı kooperatiflerin uyguladığı projelere düşük faizle uzun vadeli kredi kullandırılmaktadır. Söz konusu krediler Bakanlık tarafından kullandırılmakta, kredi geri dönüşleri Ziraat Bankası tarafından tahsil edilmektedir. Bakanlık ile Banka arasında koordinasyon olmaması nedeniyle krediler için yapılan tahsilatın hangi kooperatiflere ait olduğu, tahsilatın ne kadarının anapara veya faize mahsuben yapıldığı takip edilememektedir.
- Maden işletmeciliği yapan firmalardan tahsil edilen Devlet hakkı kapsamındaki il özel idaresi payının il özel idareleri tarafından takibinin yapılamadığı ve tahsilinde sorunlar yaşandığı tespit edilmiştir. Devlet hakkının takip ve tahsili ile ilgili tüm verilerin Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünde tutulduğu, il özel idarelerinin bu payların takip ve tahsiline imkan sağlayacak verisinin bulunmadığı ve il özel idareleri tarafından sadece Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden gelen payların gelir kaydedildiği görülmüştür.
- 5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'na göre, il özel idareleri veya büyükşehir belediyesi bulunan illerde valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından jeotermal kaynağı kullanan gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve tesislerin, bu kaynaklarla ilgili bir önceki yılın gayrisafi

hasılatlarından alınan %1 tutarındaki idare payının beşte birinin, kaynağın sınırları içinde bulunduğu belediyeye ödenmesi gerekmektedir. Belediyeler tarafından mücavir alan dahilinde faaliyet gösteren jeotermal firmalarının tespit edilmediği ve buna bağlı olarak yukarıda anılan Kanun gereğince il özel idareleri ve valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından aktarılması gereken payların takip ve tahsilinin sağlanamadığı tespit edilmiştir.

5.1.3 Taşınmazlara İlişkin Tespitler

5.1.3.1 Kamu İdarelerinin Mülkiyetinde, Yönetiminde veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Kayıt ve Kontrol İşlemlerinin Tamamlanmaması

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Kayıt ve kontrol işlemleri" başlık 5'inci maddesine göre tapuda kayıtlı taşınmazlardan maliyeti belirli olanların maliyet bedeli, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin rayiç değeri, bu iki değeri belli olmayanlar ile maddede sayılan diğer taşınmazların ise iz bedeli üzerinden kayıtlara alınması gerekmektedir.

Yönetmelik'e, 03.06.2014 tarih 2014/6455 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen "Mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemler" başlıklı Geçici 1'inci maddede, kamu idarelerine ait taşınmazların fiili envanterlerinin emlak vergisi değerleri üzerinden kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimler tarafından mevcut kullanım şekilleri esas alınarak en geç 30.09.2014 tarihine kadar tamamlanması, Yönetmelik eki formlara ve icmal cetvellerine kaydedilmesi, fiili envanteri yapılan taşınmazlara ait bilgilerin muhasebe kayıtları yapılmak üzere ilgili muhasebe birimine verilmesi öngörülmüştür.

Söz konusu taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasında nihai hedef, emlak vergisi değerleri üzerinden kaydedilen taşınmazların maliyet veya rayiç bedeli üzerinden kayıtlara alınması olup anılan madde gereğince bu işlemlerin tamamlanması için öngörülen son tarih 31.12.2017'dir.

Yönetmelik'in 10'uncu maddesi uyarınca ise, kamu idarelerinin mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirine uygun olmaması durumunda, fiili kullanım durumları esas alınarak tapu kayıtlarında cins tashihlerinin yapılması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazlara ilişkin olarak fiili envanter çalışmalarının tamamlanmadığı, taşınmazların değerlerinin belirlenmediği, bu değerler

5.1.3.2 Tahsise Konu Olan Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Taşınmaz tahsisi" başlıklı 47'nci maddesine göre kamu idareleri, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebilirler.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddeleri uyarınca kamu idarelerinin hem diğer kamu idarelerine tahsis ettikleri taşınmazları, hem de kendilerine tahsis edilen taşınmazları yardımcı hesaplar itibarıyla ilgili varlık hesaplarında muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde, kamu idareleri arasındaki taşınmaz tahsis işlemlerinin muhasebeleştirilmediği ya da hatalı muhasebeleştirildiği ve bu sebeple söz konusu taşınmazların mülkiyet ve kullanım durumlarına ilişkin sağlıklı bilgiye ulaşılamadığı tespit edilmiştir.

5.1.3.3 Devletin Özel Mülkiyeti veya Hüküm ve Tasarrufu Altında Olmayan Taşınmazların Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esas olup Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu belirtilmiş ve istisnai olarak Kanun'un 51'inci maddesinde sayılan işlerin pazarlık usulüyle yaptırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin (g) bendinde ise "*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*"nin pazarlık usulü ile ihale edilebileceği belirtilmiştir.

Kanun'da geçen "Devletin özel mülkiyetindeki" ve "Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler" ifadeleri ile hazineye ait olan taşınmazlar tarif edilmekte olup belediye, il özel

idaresi, üniversite gibi kamu idarelerinin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazların 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin (g) bendi kapsamında pazarlık usulüyle kiraya verildiği tespit edilmiştir.

5.1.3.4 Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Müteahhit veya müşterinin sözleşmenin bozulmasına neden olması" başlıklı 62'nci maddesinde müteahhit veya müşterinin taahhüdünden vazgeçmesi veya taahhüdünü şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi üzerine, idarenin en az on gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatının gelir kaydedileceği ve sözleşmenin feshedilerek hesabının genel hükümlere göre tasfiye edileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 84'üncü maddesinde ise sözleşme yapıldıktan sonra taahhüdünden vazgeçen ve mücbir sebepler dışında taahhüdünü sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirmeyen müteahhit veya müşteriler hakkında bir yıla kadar ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verileceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiralanmasında, sözleşme hükümlerine aykırı davranışlarına rağmen kiracıların; sözleşmelerinin feshedilmediği, teminatlarının gelir olarak kaydedilmediği, tahliye edilmediği, ihalelerden yasaklanmaları için gerekli işlemlerin yapılmadığı ve idarenin alacakları için icra yoluna başvurulmadığı tespit edilmiştir.

5.1.4 Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır mal yönetim hesabı" başlıklı 34'üncü maddesine göre taşınır mal yönetim hesabı, önceki yıldan devredilen, yılı içinde giren, çıkan ve ertesi yıla devredilen taşınırlar ile yılsonunda yapılan sayım sonucu bulunan fazla ve noksanları göstermektedir. Maddede taşınır mal yönetim hesabının hangi cetvellerden oluştuğu, nasıl hazırlanacağı ve nerelere gönderileceği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in 13'üncü maddesine göre taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka

harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir ve bu giriş ve çıkış kayıtları taşınır işlem fişine dayanılarak yapılır.

Aynı Yönetmelik'in 30'uncu maddesinde yer verilen hükümler gereğince kullanılmış tüketim malzemelerine ilişkin çıkış kaydının genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere yapılması gerekmektedir.

Yönetmelikte giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilmesi ve bu numaranın yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Dayanıklı taşınırların kişilerin kullanımına verilmesi durumunda da Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmesi gerekmektedir. Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde gösterilen taşınırlardan oda, büro, bölüm, geçit, atölye, garaj ve servislere ortak kullanım amacıyla tahsis edilen taşınırlar için ise Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmelidir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri ise kurum faaliyetlerinde kullanılmak veya tüketilmek üzere satın alınan veya üretilen tüketim malzemelerinin, öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilmesi, söz konusu malzemelerden tüketilmek amacıyla kamu idaresinin ilgili birimlerine verilenlerin veya kullanılanların ise, ilgili gider hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Yine aynı Yönetmeliklere göre kurum faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü dayanıklı taşınırın edinildiğinde ilgili varlık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Elden çıkarılacak maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması işlemleri de yine bu Yönetmeliklerde yer alan hükümlere göre yapılmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Taşınır yönetim dönemi hesabının hazırlanmadığı veya eksik hazırlandığı,
- Taşınırların yılsonu sayımlarının yapılmadığı,
- Bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırların muhasebeleştirilmediği, hatalı muhasebeleştirildiği ya da bütçe geliri ile ilişkilendirildiği,

- Kurumun taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında, fiilen kurum stoklarında bulunan taşınırlar ile taşınır kayıtları arasında veya fiilen kurum stoklarında bulunan taşınırlar ile muhasebe kayıtları arasında tutarsızlık bulunduğu,
- İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmesi gereken mal ve malzemelerin ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği, tüketilmediği halde giderleştirildiği veya çıkışlarının yılsonunda toplu olarak yapıldığı ve tüketim malzemesi çıkışlarının Yönetmelik'te öngörülen sürelerle uygun olarak yapılmadığı,
- Kurum bünyesinde üretilen mal ve malzemelerin taşınır kayıtlarına alınmadığı,
- Varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken dayanıklı taşınırların ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği,
- Dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmediği veya sicil numaralarının taşınır üstünde bulunmadığı, ortak kullanıma verilen taşınırlar için Dayanıklı Taşınır Listesi düzenlenmediği,
- Taşınır teslim belgesi ve taşınır işlem fişlerinin düzenlenmediği,
- Hurdaya ayrılan taşınırların ve bunlara ilişkin amortismanların muhasebeleştirilmediği veya eksik muhasebeleştirildiği, hurdaya ayrılan varlıklardan elden çıkarılmış olanların muhasebe kayıtlarından çıkışının yapılmadığı, fiilen kullanım özelliği taşımayan ve hurdaya ayrılması gereken taşınırların hurdaya ayrılmadığı

tespit edilmiştir.

5.1.6 Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Tespitler

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) Modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesi, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile 45 Sıra No.lu Muhasebat Genel Tebliği (Kamu Özel İş Birliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri) hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir.

Tebliğ KÖİ modelini, yap-işlet-devret veya yap-kirala-devret modellerine göre gerçekleştirilen kamu yatırımları ile işletme hakkının devri gibi kamu hizmeti sunumunun devredilmesini içeren idari sözleşmeleri ya da özel hukuk sözleşmeleri ile kanunlarla

belirlenmiş bu modellerin belirli bölümlerini kısmen içeren diğer kamu özel iş birliği modelleri olarak tanımlamıştır.

Yönetmelik ve Tebliğ hükümleri uyarınca, kamu idarelerine ait maddi duran varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenlerin, işletme süresinin başladığı tarihten itibaren 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak, diğer taraftan ayrılmış amortisman tutarları 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç ve alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Anılan Tebliğ'in "Yap-İşlet-Devret Modelinde Varlık ve Yükümlülük Kayıtları" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasında, yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlığının, 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmının 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmının ise 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmektedir.

Aynı fıkarda, gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir, sözleşmeye esas dokümanlarda yer alan görevli şirket tarafından hesaplanmış yatırımların işletilmesinden elde edilmesi muhtemel gelir olarak tanımlanmıştır.

Tebliğ'de ayrıca sözleşme gereği işletmeci/görevli şirket/yüklenicinin yerine getirmeyi taahhüt ettiği yapım işlerinin izlenebilmesi amacıyla girişilen taahhüt tutarları sözleşme fiyatı üzerinden 922 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabına borç, 923 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Yine Tebliğ'in 9'uncu maddesinde idare ile işletmeci arasında imzalanan sözleşmeye dayanarak idareye ödenecek tutarlar kesinleştiğinde 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç, 600 Gelirler Hesabına alacak, tahsil edildiğinde ise bir taraftan 102 Bankalar Hesabına borç ve 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına alacak diğer taraftan 805 Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800 Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu mevzuat hükümlerinde yapımı tamamlanan ve idare tarafından kabulü yapılan finansal kiralama işlemine konu maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılarak düşük olan değer üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabında izlenmesi, sözleşme gereği kiralayana ödenecek toplam tutarın vade durumuna

göre mali borç olarak kaydedilmesi, finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin ise ilgili oldukları dönemde gider kaydedilmek üzere ayrı bir hesapta izlenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun ile bu Kanun'un 4'üncü ve 8'inci maddeleri gereğince yayımlanan 26.04.2011 Bakanlar Kurulu Kararı ise yap-işlet-devret modeli kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

Denetimlerde,

- Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım işleri ile işletme hakkı devredilen varlıklar bulunmasına rağmen, ilgili maddi duran varlıkların 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında izlenmediği, gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin ilgisine göre 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına ve 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına kaydedilmediği,
- 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında bulunan varlıklar için amortisman ayrılmadığı,
- Girişilen taahhüt tutarlarının 922 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı ile 923 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabında izlenmediği,
- Hizmet imtiyaz varlığına ilişkin muhasebe kayıtlarının gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir yerine, yatırımın maliyeti esas alınarak yapıldığı,
- Sözleşmeye dayanarak idareye ödenecek tutarlar kesinleştiğinde 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç 600 Gelirler Hesabına alacak kaydı yapılmadığı,
- Yap-kirala-devret modeli çerçevesinde yaptırılan şehir hastanelerine ilişkin varlık ve yükümlülükler ile envanter işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı, bu kapsamda girişilen taahhütlerin nazım hesaplarda takip edilmediği, kira ödemelerinin hatalı muhasebeleştirildiği

tespit edilmiştir.

5.1.11 Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 54 ve 55'inci maddeleri ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 89 ve 90'ıncı maddelerinde ayrıntılı şekilde açıklanan 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden, mahalli idarelerde ise mevzuatı gereği tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Denetimlerde bazı mahalli idare ve üniversitelerde, vadesi geçmiş alacaklar için takip ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı ve söz konusu alacakların 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

5.1.12 Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "24 Mali Duran Varlıklar" hesap grubunu açıklayan hükümlerine göre, kamu idarelerinin uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle diğer bir kurum veya işletmeye koydukları her türlü sermaye tutarları ile bu kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinden doğan borçlarını Mali Duran Varlıklar hesap grubunda izlemesi gerekmektedir.

Denetimlerde, kamu idarelerinin diğer idarelere koydukları sermaye tutarının bütçe hesaplarında takip edilmekle birlikte tahakkuk esasına uygun olarak;

- İl özel idareleri ve belediyelerin İller Bankası ortaklık paylarının 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idarelerinin hissedarı oldukları şirketler, iktisadi işletmeler ve kuruluşuna iştirak ettiği organize sanayi bölgelerindeki nakdi ve ayni sermaye payları ile üniversitelerin döner sermaye kaynaklarından ödenen teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren şirketlerdeki sermaye paylarının 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idareleri tarafından döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idarelerinin bu kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında muhasebeleştirilmediği

tespit edilmiştir.

5.1.13 Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin Kişilerden Alacaklar Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 82'nci maddesine göre, Kişilerden Alacaklar Hesabı, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Aynı Yönetmelik'in "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 83'üncü maddesinde kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olan tutarlara ilişkin takip ve tahsil usulleri açıklanmış olup söz konusu tutarlar için faiz tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Yönetmelik'in "Hesabın işleyişi" başlıklı 84'üncü maddesinde ise; Kişilerden Alacaklar Hesabında kayıtlı alacaklar için tahakkuk ettirilen faiz tutarının 140 Kişilerden Alacaklar Hesabında borç, 600 Gelirler Hesabında alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 111'inci maddesinde, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmesi gerekli işlemler sayılmış, mezkûr maddenin devamında, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı bir alacak izleme dosyası açılacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde,

- Kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan alacakları ile Sayıştay tarafından tazmin hükmedilen tutarların Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmediği,
- Kişilerden Alacaklar Hesabının takibi için gerekli olan alacak izleme dosyalarının düzenlenmediği,
- Kişilerden Alacaklar Hesabında yer alan tutarların takip ve tahsil edilmediği,

tespit edilmiştir.

5.1.14 Yabancı Menşeli Araç Kiralanması

237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, Kanun kapsamında edinilecek taşıtların menşei, silindir hacimleri ve diğer niteliklerini belirlemeye ve sınırlamalar getirmeye ve Kanun'un 12'nci maddesinde hizmet alımı suretiyle edinilecek taşıtların cinsi, adedi, yaşı, hangi hizmetlerde kullanılacağı, kaynağı, yabancı menşeli olup olmayacağı ve diğer hususlar için gerekli esas ve usulleri belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

237 sayılı Taşıt Kanunu Kapsamında Edinilecek Taşıtların Menşei, Silindir Hacimleri ve Diğer Niteliklerinin Belirlenmesine Dair Karar'ın 1'inci maddesinde, 237 sayılı Taşıt Kanunu'na ekli (1) sayılı Cetvelde ve son iki sırasında belirtilenler hariç olmak üzere (2) sayılı Cetvelde yer alan makamlar ile güvenlik önemli (zırhlı) araçlar, koruma altına alınanlarla ilgili Yönetmelik hükümlerine göre tahsis olunanlar ve idarelerin yurt dışı teşkilatları için yabancı menşeli binek veya station-wagon cinsi taşıt edinilebileceği, bunların dışında hibe dâhil her ne suretle olursa olsun yabancı menşeli binek veya station-wagon cinsi taşıt edinilemeyeceği ve yerli muhteva oranı %50'nin altında kalan taşıtların yabancı menşeli sayılacağı hüküm altına

5.1.18 Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca kamu idarelerinin, kıdem tazminatı alma hakkı bulunan personele ödenmesi muhtemel kıdem tazminatı tutarları için karşılık ayırmaları ve ayırdıkları bu karşılıkları 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabını kullanarak muhasebe kayıtlarında izlemeleri, uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki kıdem tazminatı karşılığı hesabında kayıtlı tutarlardan, izleyen dönemde ödeneceği öngörülen kısmını dönem sonunda 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına kaydetmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin gerek kendi personeli, gerekse hizmet alımı suretiyle çalıştırdıkları personel için kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı ve kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmadığı tespit edilmiştir.

5.1.19 4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kanuna Uygun Şekilde Kullanılmaması

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Yıllık ücretli izin hakkı ve izin süreleri" başlıklı 53'üncü maddesinde, en az bir yıl çalışmış olan işçilere işyerinde işe başladığı günden itibaren deneme süresi de içinde olmak üzere yıllık ücretli izin verileceği belirtildikten sonra hizmet süresi dikkate alınarak işçilere verilecek yıllık asgari ücretli izin süreleri tespit edilmiş ve yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 59'uncu maddesinde de iş akdinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretin sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği belirtilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 60'ıncı maddesine istinaden çıkarılan Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nde de yıllık izinlerin kullanımı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Yıllık ücretli izinlerin, 4857 sayılı Kanun'un "Yıllık ücretli izinlerin uygulanması" başlıklı 56'ncı maddesi ve Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği hükümlerine göre kullanılması gerekmektedir. Nitekim Kanun'un 103'üncü maddesinde de Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'ne aykırı olarak izin kullandırmayan veya eksik kullandıran işverene bu durumda olan her işçi için idari para cezası verilmesi öngörülmüştür.



Yıllık izin hakkının çalışanların dinlenmesi ve işyerindeki veriminde düşüş yaşanmaması için tanınan bir sosyal hak olmasına rağmen mali bir hak olarak görülmesi nedeniyle denetimlerde, işçilerin yıllık ücretli izinlerini kullanmayarak biriktirdiği, bunun sonucunda iş akdinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçilere önceki yıllarda kullanmadıkları yıllık izinler için sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücret üzerinden toplu olarak

4857 sayılı İş Kanunu’nun “Fazla çalışma ücreti” başlıklı 41’inci maddesinin birinci fıkrasında fazla çalışma; Kanun’da yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık kırk beş saati aşan çalışmalar olarak tanımlanmış, yedinci fıkrasında fazla saatlerle çalışmak için işçinin onayının alınması gerektiği belirtilmiş, sekizinci fıkrasında ise fazla çalışma süresinin toplamının bir yılda iki yüz yetmiş saatten fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetlenen kurumlardaki 4857 sayılı İş Kanun’a tabi bazı işçilere yıllık 270 saatin üstünde fazla çalışma yaptırıldığı tespit edilmiştir.

5.3.5 Karayolları Genel Müdürlüğünce Yapılan İhalelerde Hafriyat Döküm Alanları Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması

Taşkın ve Rüsubat Kontrolü Yönetmeliği'nin "Akarsu yatakları ile taşkın kontrol tesislerine yapılan müdahalelere ilişkin önlemler" başlıklı 17'nci maddesinde, akarsu yataklarına her türlü atık malzemenin dökülmesinin önlenmesi için, mülki idare amirlerinin koordinasyonunda mahalli idareler ve diğer ilgili birimler tarafından sürekli kontrol yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Hafriyat Toprağı, İnşaat ve Yıkıntı Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği'nin Hafriyat Toprağı, İnşaat ve Yıkıntı Atıklarının Taşınmasına İlişkin Esaslar bölümünün "Atık taşıma ve kabul belgesi alınması" başlıklı 23'üncü maddesinde ise; hafriyat toprağı ve inşaat/yıkıntı atığı üretenlerin, ürettikleri hafriyat toprağı ve inşaat/yıkıntı atıklarını, taşıma izni alınmış nakliye araçlarıyla gerekli izinleri almış depolama sahalarına taşımak veya taşımakla yükümlü olduğu ve bunların gerekli mercilere başvurarak "Atık Taşıma ve Kabul Belgesi" almak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır.

Karayolları Genel Müdürlüğü bünyesinde ihale edilen birçok yapım işinde kazı yapılması birim fiyat tarifinde, dolguya uygun olmayan malzemelerin yüklenici tarafından önerilecek ve yapı denetim görevlisince onaylanacak depo yerlerine nakli, birim fiyata dahil olan masraflar içinde sayılmış ve geçici olarak dere yatağına bırakılmasına izin verilen temel kazısı malzemesi veya yüklenicinin temel işleri ile ilgili olarak yaptığı toprak yığınlarının kaldırılmaması durumunda birim fiyatın %10'unun kesileceği düzenlenmiştir.

İnşaat Genel Teknik Şartnamesi'nin kazıların ve dolguların yapılmasıyla ilgili esasları düzenlediği bölümünde, kazıdan çıkan ve uygun olmayan malzemenin döküm sahasına taşınması ve bu sahanın temininin yüklenicinin sorumluluğunda olduğu, kazıdan çıkan malzemenin uzaklaştırılması ve depo edilmesi kısmında kazıdan çıkan ve dolgu veya başka bir amaçla kullanılamayacak olan malzemenin yüklenici tarafından yapı denetim görevlisinin belirleyeceği döküm sahalarına aktarılacağı düzenlenmiştir.

Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünün Taşkın, Arıza ve Müdahale Mekansal Bilgi Sisteminden alınan verilere göre 2014 yılından bu yana, Karayolları Genel Müdürlüğünün yol, köprü ve diğer sanat yapılarına ilişkin yapım işlerini yüklenen yükleniciler tarafından dere yataklarına hafriyat ve diğer malzemelerin dökülmesi suretiyle gerçekleştirilen müdahale sayısı 61 adettir.

Mevzuat hükümlerinden de görüleceği üzere, hafriyat toprağı ile diğer atıklara ilişkin izin alma zorunluluğı, atık taşıma/kabul belgeleri gibi bir takım kontrol mekanizmaları öngörölmüştür. Bu kontrol mekanizmalarını yürüteceklerin başında belediyeler ile mülki idare amirleri gelmekle birlikte, doğası gereğı hafriyat üretimini içeren ihaleli işleri gören/gördüren kamu idarelerinin de bahse konu mevzuat hükümlerinin uygulanmasını sağlayacak/kolaylaştıracak düzenlemeler yapması ve ihale dokümanında gerekli hükümlere yer vermesi gerekmektedir. Genel Müdürlükçe ihale edilen işlerde hafriyat atığının hangi alanda depolandığına ilişkin herhangi bir bilgiye rastlanılamamıştır.

Sonuç olarak, aktarılan düzenlemeler çerçevesinde yüklenicinin çıkan hafriyatı daha önceden gerekli izinleri alınmış döküm sahalarına dökmesi gerektiğı ve ihale edilen işlerde ihale dokümanında belirtildiğı üzere bu sahaların yapı denetim görevlisine bildirilip kontrolün sağlanmasının gerektiğı değerlendirilmektedir.

5.5. Mahalli İdarelere İlişkin Konular

5.5.1 Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması

Denetimlerde, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre belediyeler tarafından tahakkuk ve tahsili gereken gelirlerle ilgili olarak;

- Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam üzerinden ilan ve reklam vergisi alınması gerekirken, bazı belediyelerde söz konusu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, eksik/hatalı yapıldığı veya yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken ilan ve reklam vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği,
- Belediye sınırları ile mücavir alanları içerisinde bulunan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabi iken bazı belediyelerde bu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken eğlence vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği, ilçe belediyelerine aktarılması gereken eğlence vergisinin aktarılmadığı,
- Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşların belediyelere beyanname ile bildirmeye ve gerekli süre içerisinde ödemeye zorunlu oldukları elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin takip ve tahakkuk işlemlerinin bazı belediyelerde yapılmadığı,
- Ulusal bayram günlerinde çalışmaları izne bağlı iş yerlerinden tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı alınması gerekirken bazı belediyelerce tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı tahsilatının yapılmadığı veya yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcının farklı belediyelerce tahsil edildiği,
- Belediyelerce ve belediyelere bağlı idarelerce tahsil edilmesi gereken yol harcamalarına, kanalizasyon harcamalarına ve su tesisi harcamalarına katılma

paylarının tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı veya katılma paylarının hatalı hesaplandığı

tespit edilmiştir.

5.5.2 Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler

5.5.2.1 Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nda binaların bina vergisine, arsa ve arazilerin de arazi vergisine tabi olduğu, verginin matrahının ise bu Kanun hükümlerine göre belirlenen vergi değeri olduğu ifade edilmiş olup bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde iki olarak belirlenmiştir. Aynı Kanun’un 3’üncü maddesinde bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği belirtilmiştir. Emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi halinde ise vergi, idarece tarh edilecektir.

Bina, arsa ve arazinin, vergi değerlerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak normlar ile uyulacak usul ve esaslar Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük ile belirlenmiştir.

Anılan Tüzük’ün, “Binaların inşaat sınıflarına göre ayrımı” başlıklı 10’uncu maddesinde bina sınıfları tanımlanmış ve bu sınıflamanın binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar dikkate alınarak yapılacağı düzenlenmiştir.

Öte yandan, 1319 sayılı Kanun’un 8’inci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007 ve müteakip yıllar için gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²’yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde bu meskene ait bina vergisi oranı sıfır olarak belirlenmiştir.

Denetimlerde;

- Bina vergisi alınması gereken taşınmazlar üzerinden arsa vergisi alındığı,
- Bina sınıflarının hatalı belirlendiği,

- İndirimli emlak vergisi hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, söz konusu indirim şartlarını koruduğunun idareler tarafından kontrol edilmediği ve bu kontrollerin etkin yapılmasına yönelik bir takip mekanizması bulunmadığı,
- Belediyeden ruhsat alma zorunluluğu bulunmayan işyerlerinde emlak vergisi tahakkukunun mesken üzerinden yapıldığı,
- Zamanında bildirim vermeyen emlak vergisi mükelleflerinin tespit edilmediği, tespit edilmiştir.

5.5.2.2 Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 10'uncu maddesi, belediye dışındaki diğer kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen kamulaştırma ve devir gibi mülkiyet değişimlerinin tapu idaresi tarafından ilgili belediyeye bildirilmesi zorunluluğu getirmiştir. Aynı Kanun'un 39'uncu maddesinde, kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerinin, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu durumda, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden cezalı emlak vergisi tarh olunacağı belirtilmektedir.

Belediye sınırları içerisinde yapılmış olan kamulaştırma işlemlerine ilişkin devir ve ferağ bilgilerinin tapu idaresi tarafından ilgili belediyeye bildirilmemesi ve ilgili belediyelerin de bu yönde bir çalışma yapmaması sonucu bazı belediyelerde, kamulaştırmadan doğan emlak vergisi farklarının tahakkuk ve tahsili ile emlak vergisine ilişkin mükellefiyet tesisinin ve borç takibinin sağlıklı bir şekilde yapılamadığı tespit edilmiştir.

5.5.3 Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44'üncü maddesine göre belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir. Çevre temizlik vergisi konutlarda tüketilen su üzerinden hesaplanırken, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalarda ise 2464 sayılı Kanun'da belirtilen tarifeye göre hesaplanır ve bağlı bulunan belediyece tahsil edilir.

Büyükşehir belediyelerinde ise konut olarak kullanılan binalardan çevre temizlik vergisi su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilir. Bu vergilerin, varsa gecikme zammı da dahil edilerek, yüzde sekseni ilgili belediyeye, yüzde yirmisi ise münhasıran çöp imha tesislerinin

kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyükşehir belediyesine gönderilir. İlgili belediyesince iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalardan tahsil edilen çevre temizlik vergisinin yüzde yirmisi de aynı esaslar çerçevesinde büyükşehir belediyesine aktarılır.

Denetimlerde,

- Belediye sınırları içerisinde bulunan bazı işyerlerine çevre temizlik vergisi tahakkuk ettirilmediği ve herhangi bir tahsilat yapılmadığı,
- Su ve kanalizasyon idareleri veya ilçe belediyelerince çevre temizlik vergisi paylarının ilgili ilçe veya büyükşehir belediyesine aktarılmadığı,
- Büyükşehir ve ilçe belediyelerince kendilerine aktarılabacak çevre temizlik vergisi paylarının tahakkuk, takip ve tahsilinin sağlıklı yapılmadığı,

tespit edilmiştir.

5.5.4 İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "İşyeri açma izni harcı" başlıklı 81'inci maddesine göre belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılması işyeri açma izni harcına tabidir.

"İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" in;

"Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde, bu Yönetmelik'in, sıhhi ve gayrisıhhi işyerleri ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerinin ruhsatlandırılması ve denetlenmesine dair iş ve işlemleri kapsadığı,

"Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde, yetkili idarenin, büyükşehir belediyesi sınırları ve mücavir alanlar içinde büyükşehir belediyesinin yetkili olduğu konularda büyükşehir belediyesini, bunların dışında kalan hususlarda büyükşehir ilçe veya ilk kademe belediyesini ifade ettiği,

"İşyeri açılması" başlıklı 6'ncı maddesinde ise, yetkili idarelerden usulüne uygun olarak işyeri açma ve çalışma ruhsatı alınmadan işyeri açılmayacağı ve çalıştırılmayacağı,

"İşyeri açma ve çalışma ruhsatının kesinleşmesi" başlıklı 13'üncü maddesinde de işyeri açma ve çalışma ruhsatının verilmesinden sonra yapılacak denetimlerde mevzuata uygun

olmayan unsurların ve noksanlıkların tespiti halinde, işyerine bu noksanlık ve hatalarını gidermesi için bir defaya mahsus olmak üzere on beş günlük süre verileceği, verilen süre içinde tespit edilen noksanlık ve aykırılıklar giderilmediği takdirde, ruhsat iptal edilerek işyerinin kapatılacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca 1608 sayılı Umuru Belediye Mütcellik Ahkâmı Cezaiye Hakkında 16 Nisan 1340 Tarih ve 486 Numaralı Kanunun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun'un 1'inci maddesinde, belediyelerin yetkili organlarının mevzuatın verdiği yetkiye istinaden men ettikleri işleri işleyenlere belediye encümenince Kabahatler Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmüne göre para cezası verileceği hükmüne yer verilmiştir.

Denetimlerde, bazı belediyelerde belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde işyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyette bulunan işletmeler bulunduğ ve bu işyerlerinden işyeri açma ve çalışma ruhsat harcı alınmadığı, ayrıca bu işyerleri hakkında kapatma kararı verilmediği ve ruhsatsız olarak faaliyetine devam edenlere idari para cezası kesilmediği tespit edilmiştir.

5.5.5 Belediyelerde Gelirlerin Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Gelirlerin toplanması sorumluluğu" başlıklı 38'inci maddesine göre; kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur. Anılan Kanun'un 60'ıncı maddesinin (e) bendinde ise, ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmış, Kanun'un 61'inci maddesinde muhasebe yetkilisinin, gelirlerin ve alacakların tahsilinden sorumlu olduğu belirtilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun şümülü" başlıklı 1'inci maddesinde; belediyelere ait vergi, resim, harç, para cezası gibi asli ile faiz gibi fer'i amme alacakları hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Kamu idarelerinin, kira gelirleri ile sözleşme, haksız fiil ve haksız iktisaptan kaynaklanan alacakları için ise genel esaslara göre işlem yapıldığından bu nitelikteki alacaklar hakkında 6098 sayılı Borçlar Kanunu ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri geçerlidir. Bu durumda kamu idarelerinin kamu alacaklarının tahsilatı için 6183 sayılı Kanun'da yer verilen

esas ve usullere, bu kapsamda olmayan alacakları için ise genel esaslara göre işlem yapması gerekmektedir.

Kamu idarelerinin gelir ve alacakları ile ilgili olarak tahakkuk/tahsil oranını artırmak amacıyla mali hizmetler birimi tarafından tahakkuku yapılmış olan alacaklar için işlemlerin zamanında başlatılması, borcunu ödemeyen kişiler hakkında da yasal işlemlerin başlatılması için bilgi ve belgelerin hukuk birimine zamanında gönderilmesi gerekir.

Denetimlerde, kamu idarelerinin tahakkuku gerçekleştirilen bazı gelir kalemlerine ilişkin mevzuatta hükmedilen yasal yolları tatbik etmediklerinden ilgili gelir kalemlerine ilişkin tahsilat oranlarının düşük kaldığı tespit edilmiştir.

5.5.6 Otopark İşletilmesi ve Gelirlerine İlişkin Tespitler

5.5.6.1 Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasında yolcu ve yük terminalleri, kapalı ve açık otoparklar yapmak, yaptırmak, işletmek, işlettirmek veya ruhsat vermek büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise büyükşehir belediyelerinin bu görevlerini belediye meclisi kararı ile ilçe belediyelerine devredebileceği hükmü yer almaktadır. Bu hükümler uyarınca ilçe belediyeleri tarafından kapalı ve açık otopark işletilebilmesi için büyükşehir belediye meclis kararının bulunması gerekmektedir.

Denetimlerde, büyükşehir belediye meclis kararı olmaksızın ilçe belediyelerince otopark işletildiği tespit edilmiştir.

5.5.6.2 Otopark Gelirlerinin Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması

3194 sayılı İmar Kanunu'na dayanılarak yürürlüğe konulan Otopark Yönetmeliği'nde; otopark ihtiyacının parselinde karşılanmasının esas olduğu, parselinde otopark ihtiyacı karşılanamayan durumlarda bu Yönetmelik hükümlerine göre belirlenecek otopark bedelinin alınacağı, bu bedellerin ayrı bir banka hesabında tutulacağı, bu hesapta toplanan meblağa yasaların öngördüğü faiz oranının uygulanacağı ve bu meblağın sadece otopark tesisi için gerekli arsa alımları ile bölge veya genel otoparklar için kullanılacağı, otopark hesabında toplanan meblağın otopark tesisi yapımı dışında başka bir amaçla kullanılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yönetmelik'te ayrıca, büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalan belediyelerde, büyükşehir belediyesince ilçe belediyeleri adına otopark hesabı açtırılacağı ve ilçe belediyeleri tarafından otopark hesabında toplanan meblağın büyükşehir belediyelerince o ilçe sınırları içerisinde yapılacak veya yaptırılacak bölge otoparkları veya genel otoparklar için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Öte yandan, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 7'nci maddesinin (f) bendinde, karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettiirmek veya kiraya vermek büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Kanun'un "Büyükşehir belediyesinin gelirleri" başlıklı 23'üncü maddesinin (f) bendinde de yukarıda belirtilen hükme göre tespit edilen park yerlerinin işletilmesinden elde edilen gelirin ilçe ve ilk kademe belediyelerine, nüfuslarına göre dağıtılacak %50'sinden sonra kalacak %50'si büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında sayılmıştır.

4736 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da belediyeler ve özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş olsa dahi çoğunluk hissesine kamunun sahip olduğu şirketler tarafından üretilen mal ve hizmet bedellerinde, işletmecilik gereği yapılması gereken ticarî indirimler hariç herhangi bir kişi veya kuruma ücretsiz veya indirimli tarife uygulanmayacağı (Cumhurbaşkanı tarafından muaf tutulan kişi veya kurumlar hariç) açıkça ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Otopark hesabında toplanan bedellerin amacı dışında kullanıldığı,
- Otopark gelirlerinin toplandığı banka hesabının mevzuatın öngördüğü şekilde vadeli olarak değerlendirilmediği,
- İlçe belediyeleri tarafından tahsil edilen bedellerin büyükşehir belediyesi otopark hesabına gönderilmediği, büyükşehir belediyeleri tarafından da bu durumun takibinin yapılmadığı,
- Büyükşehir belediyesince ilçe ve ilk kademe belediyelerine nüfuslarına göre aktarılması gereken otopark gelirlerinin aktarılmadığı ve ilçe belediyelerince söz konusu gelirlerin takip ve tahsilinin yapılmadığı,
- Bazı kişi ve/veya grupların otopark hizmetlerinden ücretsiz yararlandırıldığı,

- Büyükşehir belediyelerince işletilmesi gereken karayolu, yol, cadde, sokak ve benzeri yerler üzerindeki otoparkların ilçe belediyesi, spor klübü vb. yetkisiz kurum ve kuruluşlarca işletildiği

tespit edilmiştir.

5.5.7 Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması ve Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması

775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun "Fonların teşkili ve kullanılması" başlıklı 12'nci maddesinde, bu maddede belirtilen kaynaklardan sağlanacak gelirlerin, ilgili belediyelerce açılacak özel hesaplarda toplanarak birer fon teşkil edileceği, 13'üncü maddesinde de toplanan bu kaynakların hangi amaçlar için kullanılacağı açık bir şekilde belirtilmiştir.

Ayrıca 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 bedellerinden tahsil edilen tutarın %10'unun ilgili fona aktarılması gerekmektedir.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Fon gelirlerinin belediyelerce, özel hesap yerine başka banka hesaplarında takip edildiği ve amacının dışında kullanıldığı,
- Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden aktarılması gereken %10 oranındaki payın fon hesabına aktarılmadığı ve ilgili belediyeler tarafından takibinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

5.5.8 Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi

Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik'te sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin geçiş hakkına ait ücretlerin ödeme şeklinin sözleşmede belirleneceği hüküm altına alınmış ve 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçiş hakkına konu taşınmazların ve yerlerin niteliği ve işletmeci ile yapılacak anlaşmada belirlenecek geçiş hakkı ücretlerinin üst sınırı Yönetmelik'e eklenmiştir.

Denetimlerde, bazı belediyelerin mücavir alanları içerisinde kalan sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin; üst sınırı Yönetmelik’te belirtilen geçiş hakkı ücretlerinin tarifelerinin belirlenmediği, belediyelerce geçiş hakkı ücretlerinin takip ve tahsil edilmediği ve ilçe belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler için büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilen geçiş hakkı bedellerinin ilçe belediyelerine aktarılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.9 Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Devredilmesi

5393 sayılı Belediye Kanunu, belediyelere çevrenin korunmasına yönelik bazı görevler yüklemiştir. Bu kapsamda ambalaj atıklarının toplanması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak belediyelerin temel bir görevi ve imtiyaz hakkıdır.

Belediyeler, Kanunla verilen bu görevi kendileri gerçekleştirebileceği gibi sözleşme imzaladıkları çevre lisanslı veya geçici faaliyet belgeli toplama ve ayırma tesisleri aracılığıyla da yerine getirebilir. Bu durumda sözleşme imzalanan tesisler katı atıkların toplanmasını ve ayrıştırılmasını sağlarken geri kazanım yolu ile gelir elde etmiş olmaktadır. Dolayısıyla ilgili imtiyazın şirketlere sözleşme karşılığında devredilmesi durumunda belediyeler mevcut imtiyazlarından vazgeçmektedirler.

Aynı zamanda gelir getirici bir faaliyet olan ambalaj atığı toplama işinin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde ihale yoluyla yapılması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından söz konusu şirketlere ihale yapılmadan ve gelir elde edilmeden ambalaj atığı toplama imtiyazı verildiği tespit edilmiştir.

5.5.10 Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi

Toplu taşıma hizmeti, 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 15’inci maddesine göre belediyelerin yetki ve imtiyazları, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 7’nci maddesine göre de büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 10’uncu maddesinde büyükşehir belediyelerinin görevli oldukları konularda Belediye Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri ile belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip oldukları; 28’inci maddesinde ise

Belediye Kanunu'nun 5216 sayılı Kanun'a aykırı olmayan hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu sebeple büyükşehir belediyeleri de 5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinin toplu taşıma hizmetlerine ilişkin hükümlerine tâbidir.

5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre belediyelerin “toplu taşıma hizmetini”, maddede belirtilen koşullar çerçevesinde imtiyaz, ruhsat, kiraya verme ya da hizmet alımı suretiyle üçüncü kişilere gördürmeleri mümkün bulunmaktadır. Ancak imtiyaz, ruhsat veya kiraya verme usullerinden birinin tatbiki halinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, hizmet satın alımı durumunda ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ihaleye çıkılması ve işin belirli süreyle sınırlı olması gerekmektedir. Nitekim Danıştay 13'üncü Dairesinin E.2015/985, K.2015/3164 sayılı Kararında “toplu taşıma hizmetinin” imtiyaz, ruhsat veya kiraya verme usullerinden biriyle üçüncü kişilere gördürülmesi durumunda, 2886 sayılı Kanunu'na göre ihale edileceği ve süresiz olamayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde toplu taşıma hizmetlerinin,

- İhale yapılmaksızın üçüncü kişilere gördürüldüğü,
 - İhale edilmesine rağmen sözleşmelerde bir geçerlilik süresi öngörülmediği
- tespit edilmiştir.

5.5.11 Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler

5.5.11.1 İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun “Belediyenin yetkileri ve imtiyazları” başlıklı 15'inci maddesinde belediye mallarına karşı suç işleyenlerin Devlet malına karşı suç işlemiş sayılacağı ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesi hükümlerinin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun “Ecrimisil ve tahliye” başlıklı 75'inci maddesinde ise Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden istenilecek ecrimisile ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, ecrimisil talep edilebilmesi için, Hazinesin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmemekte ve fuzuli şagilin kusuru aranmamaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri doğrultusunda tapuda belediye adına kayıtlı bulunan taşınmazların fuzuli şagiller tarafından işgali durumunda, işgalciler hakkında ecrimisil ve tahliye talebinde bulunulması ve işgale son verilmesi için yasal mercilere başvurulması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyelere ait taşınmazların herhangi bir kiralama veya tahsis işlemi yapılmaksızın üçüncü kişilerce işgal edildiği, işgal süresince ecrimisil tahakkuk/tahsilinin yapılmadığı veya eksik yapıldığı tespit edilmiştir.

5.5.11.2 Belediye Gayrimenkullerinin Ecrimisil veya İşgaliye Karşılığında Kullandırılması ve Bu Uygulamanın Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesinde Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işgali üzerine, fuzuli şagilden tespit ve takdir edilecek ecrimisil bedelinin isteneceği, ecrimisil talep edilebilmesi için Hazinesin işgalden dolayı bir zarara uğramış olmasının gerekmediği ve fuzuli şagilin kusurunun aranmadığı, işgal edilen taşınmaz malın idarenin talebi üzerine bulunduğu yer mülki amiri tarafından tahliye ettirilerek idareye teslim edileceği hüküm altına alınmıştır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinde 2886 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine atıf yapılarak bu hükümlerin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre fuzuli şagilin tahliyesi ve kamu malını haksız olarak işgal etmesi nedeniyle işgal süresince ecrimisil alınması mevzuat gereğidir. Ancak bu durum, kamu mallarının sürekli ecrimisil alınarak idare edilebileceği, ecrimisilin kira niteliğine dönüştürülebileceği şeklinde yorumlanmamalıdır. Ecrimisil hukuka aykırı bir yararlanmadan dolayı ilgili kişiden alınan bir tazminattır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 52'nci maddesine göre belediye sınırları içinde bulunan yerlerden herhangi birinin satış yapmak veya sair maksatlarla ve yetkili mercilerden usulüne uygun izin alınarak geçici olarak işgal edilmesi, işgal harcına tabidir. Kanun'un bu maddesinde işgaliye yoluyla verilecek yerler; pazar veya panayır kurulan yerler, meydanlar, mezat yerleri, yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi umuma ait yerler, motorlu kara taşıtlarının park etmeleri için il trafik komisyonlarının olumlu görüşü alınarak belediyelerce şehir merkezlerinde tesis edilen ve işletilen mahaller olarak düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, kamu idaresinin mülkiyet veya kullanımında bulunan taşınmazlara yönelik olarak ecrimisil ya da işgaliye alınarak işgalin devamına müsaade edilmemeli, kamu malının tahliyesine yönelik hükümler uygulanmalıdır.

Denetimlerde, bazı belediyelerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların işgali üzerine ecrimisil veya işgaliye alınmakla yetinildiği, bu uygulamanın kira niteliğine dönüştürülmek suretiyle taşınmazların işgaline süreklilik kazandırıldığı tespit edilmiştir.

5.5.11.3 Taşınmazların Büyükşehir Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 26’ncı maddesine göre büyükşehir belediyeleri, mülkiyeti veya tasarruflarındaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye veya bağlı kuruluşlarının %50’sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin %50’sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere devredebilir. Ancak bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişi ve şirketlere devri 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabidir.

Denetimlerde yukarıdaki maddede sayılanlar dışında kalan unsurların ihalesiz olarak belediye şirketlerine devredildiği, bazı büyükşehir belediyelerinin şirketlerine kiraladığı gayrimenkullerin, bu şirketler tarafından 2886 sayılı Kanun hükümleri uygulanmadan gerçek ve tüzel kişilere kiralandığı tespit edilmiştir.

5.5.11.4 Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun “Belediyenin yetkileri ve imtiyazları” başlıklı 15’inci maddesinin dördüncü fıkrası belirli konu ve şartlarda, gerçek veya tüzel kişi ya da kamu veya özel hukuk tüzel kişisi ayrımı olmaksızın taşınmaz tahsisine cevaz vermektedir.

Aynı Kanunu’nun “Diğer kuruluşlarla ilişkiler” başlıklı 75’inci maddesine göre belediyeler, görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda belediye meclisinin kararı ile mülkiyetlerindeki taşınmazları sadece asli görev ve hizmetlerinde kullanmak üzere yirmi beş yılı geçmemek koşuluyla mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edebilirler. Bu taşınmazların tahsis amacı dışında kullanılması halinde, tahsis işlemi iptal edilir.

Denetimlerde, bazı belediyelerde taşınmazların yirmi beş yılı geçecek şekilde ya da süresiz tahsisinin yapıldığı, belediye meclisi kararı olmaksızın tahsis edildiği, belediyenin mülkiyetinde olmayan taşınmazların tahsis edildiği, tahsis edilen taşınmazların amacı dışında kullanıldığı ve tahsis yapılabilecek kamu idareleri arasında sayılmayan sivil toplum kuruluşları, spor kulüpleri ve şirketlere tahsis işleminin yapıldığı tespit edilmiştir.

5.5.11.5 İmar Planında Kamunun Ortak Kullanımı İçin Ayrılmış Taşınmazların Üçüncü Kişilerin Kullanımına Bırakılması

İmar Kanunu'nun "Kamuya ait gayrimenkuller" başlıklı 11'inci maddesinde, imar planlarında meydan, yol, su yolu, park, yeşil saha, otopark, toplu taşıma istasyonu ve terminal gibi umumi hizmetlere ayrılmış Hazine ve özel idareye ait arazi ve arsalara ilişkin tasarruf hakkı mücavir alan sınırları içinde belediyelere bırakılmış olup bu suretle maledilen arazi ve arsaların belediye tarafından satılamayacağı ve başka bir maksat için kullanılamayacağı ifade edilmiştir.

Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği umumi hizmet alanlarını; Millî Eğitim Bakanlığına bağlı ilk ve orta öğretim kurumları ile yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi, yeşil saha, ibadet yeri, karakol, pazar yeri, semt spor alanı gibi kamusal hizmete ayrılan alanlar olarak tanımlamaktadır.

Yukarıdaki mevzuatlardan da anlaşılacağı üzere, belediye sınırları dâhilinde belediyenin tasarrufu altında bulunan genel hizmete ayrılmış olan park, yeşil alan vb. taşınmazların kullanımı sadece belli bir kesime değil tüm vatandaşlara açık olmalıdır.

Denetimlerde, idarenin tasarrufunda olan taşınmazlardan imar planında yeşil alan, park, yol, eğitim öğretim alanı vb. olarak ayrılan yerlerin gerçek ve tüzel kişiler tarafından işgal edildiği ya da kiralandığı, bu kişilerin mezkûr yerlerden çıkarılmadığı, dolayısıyla kamunun kullanımına açık olması gereken bu alanların kullanımının sınırlandırıldığı tespit edilmiştir.

5.5.12 Belediyeler Tarafından Sivil Toplum Kuruluşlarına Ayni ve Nakdi Yardım Yapılması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Bütçelerden yardım yapılması" başlıklı 29'uncu maddesinde, gerçek veya tüzel kişilere kanuni dayanağı bulunmadan kamu kaynağının kullanılamayacağı, yardımda bulunulamayacağı ve menfaat sağlanamayacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin devamında genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olması kaydıyla kamu yararı gözetilerek sivil toplum kuruluşları ve benzeri teşekküllere yardım yapılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, derneklerin kamu kurum ve kuruluşları ile görev alanlarına giren konularda ortak projeler yürütebileceği ve bu projelerde kamu kurum ve kuruluşlarının, proje maliyetlerinin en fazla yüzde ellisi oranında aynî veya nakdî katkı sağlayabileceği ifade edilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 75'inci maddesinde belediye meclisinin kararı üzerine belediyelerin, mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapım, bakım, onarım ve taşıma işlerini bedelli veya bedelsiz üstlenebileceği, mahallî idareler ile merkezî idareye ait aslî görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla gerekli ayni ihtiyaçları karşılayabileceği, geçici olarak araç ve personel temin edebileceği, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı ya da Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınmış sivil toplum kuruluşları ile ortak hizmet projesi geliştirebileceği düzenlenmiş ve diğer sivil toplum kuruluşları ile yapılacak ortak hizmet projeleri için mahallin en büyük mülki idare amirinin izninin olması şartı getirilmiştir.

Aynı maddeye 6360 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi ile eklenen üçüncü fıkrasında, 5018 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile 5253 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinin, belediyeler, il özel idareleri, bağlı kuruluşları ve bunların üyesi oldukları birlikler ile ortağı oldukları Sayıştay denetimine tabi şirketler için uygulanmayacağı hükmü yer almaktadır.

Belediyelerce sadece görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda belediye meclisince alınacak karar ve düzenlenecek protokole dayanılarak ortak hizmet projesi gerçekleştirilebilecek, bu kapsamda da yükümlülük ve üstlenilen görevlerin net bir şekilde belirtilmesi koşuluyla sivil toplum kuruluşları ve benzeri teşekküllere yardım ve destek sağlayabilecektir.

Denetimlerde, belediye meclisi kararına istinaden gerçekleştirilen herhangi bir ortak hizmet projesi olmaksızın bazı sivil toplum kuruluşlarına bakım onarım hizmeti sağlandığı, muhtelif ayni yardımlar yapıldığı, bu kuruluşların düzenlediği çeşitli organizasyonlar için belediyelere ait otobüs, minibüs gibi araçların bedelsiz tahsis edildiği araç kiralandığı, idare mülkiyetindeki kültür merkezi, konferans salonları vb.nin ücretsiz kullanıldığı, bahse konu organizasyon masraflarının belediye bütçesinden karşılandığı ve bu kuruluşlara doğrudan nakdi yardımlarda bulunulduğu tespit edilmiştir.

5.5.13 Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinde, belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarının, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının yeniden değerlendirme oranıyla

güncellenen miktarını aşamayacağı, bu miktarın büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Kanun’da iç borçlanma ilkeleri de belirlenmiş ve belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50’sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarının yılı içinde toplam %10’unu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; %10’unu geçen iç borçlanmayı ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının onayı ile yapabileceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde, bazı belediyelerde Kanun’da belirlenmiş borçlanma limitlerine uyulmadığı, iç borçlanma için belirlenen limitin aşılmasına rağmen Çevre ve Şehircilik Bakanlığından izin alınmadığı tespit edilmiştir.

5.5.14 Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun “Norm kadro ve personel istihdamı” başlıklı 49’uncu maddesinde belediyenin yıllık toplam personel giderlerinin, gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu aşamayacağı, nüfusu 10.000’in altında olan belediyelerde bu oranın yüzde kırk olarak uygulanacağı, yıl içerisinde aylık ve ücretlerde beklenmedik bir artışın meydana gelmesi sonucunda personel giderlerinin söz konusu oranları aşması durumunda, cari yıl ve izleyen yıllarda personel giderleri bu oranların altına ininceye kadar yeni personel alımı yapılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğu Mahalli İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esaslar’ın “Personel giderlerinin toplam giderler içindeki payına ilişkin üst sınır” başlıklı 5’inci maddesine göre; idarelerin, şirket personeli de dahil yıllık toplam personel giderleri, idarenin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirleri toplamının her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanun uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması sonucu bulunacak miktarın yüzde kırkını aşamayacak, bu oran büyükşehir belediyelerinde yüzde otuz olarak uygulanacaktır.

Denetimlerde, bazı belediyelerde şirket personeli hariç yıllık toplam personel giderlerinin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Kanun’a göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu, şirket

personeli dahil olmak üzere yıllık toplam personel giderlerinin ise yüzde kırkını aştığı tespit edilmiştir.

5.5.15 Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi ve Hatalı Uygulamalar Bulunması

Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2018 ve 2019 Yıllarını Kapsayan 4'üncü Dönem Toplu Sözleşmesinin Yerel Yönetim Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme kısmının "Sosyal denge tazminatı" başlıklı 1'inci maddesinde, belediyeler ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenebileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hüküm kapsamında belediye meclis kararına istinaden belediye başkanı ve sendika temsilcisi sadece ödenecek olan aylık sosyal denge tazminat tutarını, en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) %100'ünü aşmayacak şekilde tespit etmek üzere yetkilendirilmiştir.

5510 sayılı Kanun'un "Prime esas kazançlar" başlıklı 80'inci maddesinin birinci fıkrasında Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakın prime esas kazanç hesabına dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Fıkranın (b) bendinde istisna hükümleri açıklanmış, (c) bendinde ise bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazanç tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Sosyal denge tazminat ödemesini düzenleyen 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek 15'inci maddesinde ve bu maddede atıf yapılan 4688 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde bu ödemenin prime esas kazancın tespitinde istisna edildiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenlerle sözleşmeli personele yapılan bahse konu ödemelerin prime esas kazancın tespitinde dikkate alınarak prim matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı mahalli idarelerde sosyal denge sözleşmelerinin uygulanmasında;

- Sözleşmelerde sosyal denge tazminatı limitinin aşıldığı ve yer verilmemesi gereken ödemelere yer verildiği,
- Sözleşmelere dayanışma ve sözleşme aidatı kesilmesi, sözleşme süresinin kanuni düzenlemelere aykırı belirlenmesi, sosyal denge tazminatı ödenmesinin koşula bağlanması ve sınırlandırılması, idari izinli sayılma, kamp, kreş, spor merkezlerinden indirimli faydalanma hakkı tanınması gibi hükümler konulduğu,

- Sözleşmeli personele ödenen sosyal denge tazminatının sosyal güvenlik primine esas kazanca dahil edilmediği tespit edilmiştir.

5.5.16 Mahalli İdare ve Bağlı Kuruluşlarının Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 16'ncı maddesinde, belediyenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık olan, gelir getirmeyen taşınmazları ile bunların inşaa ve kullanımlarının katma değer vergisi ile özel iletişim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç, katılma ve katkı payından muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla belediyenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık olan, gelir getirmeyen taşınmazlarından olan park ve bahçeler, belediye hizmet binaları, mesleki eğitim kurs binaları, mahalle aralarında yer alan spor sahaları ve kamu hizmeti sunulan diğer binaların inşaa ve kullanımlarının katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç, katılma ve katkı payından muaf olması gerekmektedir.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Muafiyetler" başlıklı 21'inci ve Ek 5'inci maddelerine göre de su ve kanalizasyon idarelerinin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi resim ve harçtan muafır.

Denetimlerde, belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerinin elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödedikleri tespit edilmiştir.

5.5.17 İndirim Konusu Yapılması Gereken İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) verginin konusunu teşkil eden işlemleri düzenleyen 1/3-g maddesinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un "Vergi indirimi" başlıklı 29/1'inci maddesinde, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler

dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ve ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153/2' inci maddesine göre mahalli idareler, bir bedel karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları katma değer vergisini indirim konusu yaparlar.

Denetimlerde, bazı idarelerde ticari, sınai, zirai faaliyet kapsamındaki harcamalara ait KDV'lerin indirim konusu yapılması mümkün olmasına rağmen mal ve hizmet satın alınması nedeniyle satıcılara ödenen veya borçlanılan ve kurum açısından indirim hakkı doğuran katma değer vergisinin indirim konusu yapılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.18 Ticari, Sınai, Zirai ve Mesleki Nitelikte Olmayan İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki kamu hizmetleri için belediyelere yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Belediyelerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri kapsamında sayılmayan ve kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri 3065 sayılı Kanun kapsamına girmediğinden bu nitelikte olmayan teslim ve hizmetler karşılığında belediyelerin ödedikleri katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153'üncü maddesi uyarınca belediyelerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için ödedikleri katma değer vergisi tutarlarını 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına kaydedebilmeleri ancak söz konusu işlemin belediye açısından indirim hakkı doğuran bir işlem olması durumunda mümkündür. Mahalli idareler bir bedel karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları katma değer vergisini indirim konusu yaparlar, bunun dışında kurumun satışa konu olmayan kamu hizmeti üretiminde nihai tüketici olarak kullanmak veya tüketmek üzere satın alınmış mal veya hizmet için ödenen katma değer vergisi indirim konusu yapılmaz ve bu tutarlar ilgili gider hesabı veya varlık hesabına yapılacak muhasebe kaydında maliyet bedeline ilave edilir.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından belediyelerce yürütülen ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikte olmayan kamu hizmetleri için belediyelerin ödediği katma değer vergisinin de

indirim konusu yapıldığı ve bunun sonucunda belediyeler tarafından ödenmesi gereken katma değer vergisinin az ödendiği veya hiç ödenmediği tespit edilmiştir.

5.5.19 Engelli Personel Çalıştırılması ile Sosyal Hizmetler Kanunu Gereğince Çalıştırılması Gereken Personele Dair Kurallara Uyulmaması

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 belirtilmiştir.

2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu’nun Ek 1’inci maddesinde ise kamu kurum ve kuruluşları tarafından hangi statüde olursa olsun serbest kadro ve pozisyonları toplamının binde birinin; haklarında korunma veya bakım tedbir kararı alınarak, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının sosyal hizmet modellerinden yararlandırılan kişilere ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, nispeten dezavantajlı vatandaşlarımız yararına öngörülen söz konusu istihdam zorunluluğu hükümlerine uyulmadığı tespit edilmiştir.

5.5.20 İlgili Mevzuatında Belirtilen Koşulları Taşımayan Personelin İstihdam Edilmesi

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun genel gerekçesine göre, söz konusu Kanun, “...tarafsız ve verimli bir idare kurmak için...”, kamu hizmetine girme, sınıflar içinde ilerleme ve yükselme ile görevin sona erdirilmesini liyakat sistemine dayandırmıştır. Bu kapsamda memuriyete giriş, asil memurluğa geçiş ve görevde yükselme aşamalarında sınav uygulamaları zorunlu hale getirilmiş ve giriş şartları, ilerleme ve yükselme imkânları ve maddi karşılıkları önceden belirtilmiş bir kariyer sisteminin oluşturulması hedeflenmiştir. Kanun’un 3’üncü maddesinde “sınıflandırma”, “kariyer” ve “liyakat” ilkeleri Kanun’un temel ilkeleri olarak tarif edilmiştir. Diğer taraftan Kanun’un 48’inci maddesinde Devlet memurluğuna alınacaklarda aranacak genel ve özel şartlar belirtilirken, kurumların özel kanun veya diğer mevzuatlarında yer verilen şartların da özel şart kapsamında olduğu ifade edilmiştir.

Liyakat ve kariyer ilkeleri çerçevesinde, “Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Genel Yönetmelik” hazırlanmış ve kamu

idareleri bu esaslara aykırı olmamak üzere kendi yönetmeliklerini çıkarmışlardır. Söz konusu yönetmeliklerde, görevde yükselmeye ilişkin esaslar kapsamında öğrenim düzeyi, hizmet süresi, disiplin ve sınav şartlarının neler olduğu ile hangi görev ve unvanların yönetmelik kapsamında olduğu gibi hususlar düzenlenmiştir. Diğer taraftan belediyelerde, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 51 ve 52'nci maddeleri uyarınca zabıta ve itfaiye personelinin memurluğa alınması için gerekli şartların ve görevde yükselme gibi hususların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiş ve bu kapsamda belediyelerde yönetmelikler hazırlanmıştır.

Sözleşmeli personel için ise başta 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu olmak üzere çeşitli kanunlarda düzenlemeler yapılmış ve 657 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin (b) fıkrası kapsamında istihdam edilen personel için "Sözleşmeli Personel Çalıştırılmasına İlişkin Esaslar" yayınlanmıştır. 5393 sayılı Kanun'da, Kanun'un 49'uncu maddesinde düzenlenen sözleşmeli personelin söz konusu Kanun'da hüküm bulunmayan hallerde 657 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin (b) fıkrasına göre istihdam edilenler hakkındaki hükümlere tabi olacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla söz konusu personel de yukarıda adı geçen Esaslar'a tabi bulunmaktadır.

Denetimlerde,

- Görevde yükselme ve unvan değişikliği veya mesleğe giriş sınavı gibi belirli bir sınavdan başarılı olma şartı aranan görev, kadro veya unvanlara sınavsız atama ve görevlendirmeler yapıldığı,
- Öğrenim durumu, hizmet süresi, alt görevlerde belirli sürelerle çalışmış olma, belirli seviyede yabancı dil bilme gibi koşulları karşılamayanların bu şartların gerektiği görev, kadro ve unvanlara atandığı,
- Belirli kadroda bulunan memurların başka birimlerde görevlendirilemeyeceği ve başka birimlerde görevli personelin ise belirli kadrolarda çalıştırılmayacağı belirtilmiş olmasına rağmen bu kapsamda görevlendirmeler yapıldığı,
- Herhangi bir şekilde boşalmış veya boş bulunan bir görevin, asilde aranan şartlara haiz memur bulunmaması sebebiyle, söz konusu şartları taşımayan memurlarca geçici yürütülmesi olarak tarif edilebilecek tedviren görevlendirme usulünün, belirtilen koşullara aykırı olarak kullanıldığı

tespit edilmiştir.

5.5.21 Özel Kalem Müdürlüğü Kadrosuna Yapılan Atamaların Amacına Uygun Olmaması

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 59'uncu maddesinde özel kalem müdürlüklerine, Kanun'un atanma, sınavlar, kademe ilerlemesi ve derece yükselmesine ilişkin hükümleriyle bağlı olunmaksızın memur atanabileceği düzenlenmiştir.

İçişleri Bakanlığı'nın 03.06.2009 tarihli Genelgesi'nde söz konusu kadroya yapılacak atamalara ilişkin bazı düzenlemeler yapılmıştır. Genelge'de; özel kalem müdürlüğü kadrolarına atanacakların, öncelikle belediyede çalışan memurlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurlar arasından seçilmesinin esas olduğu, memurlar arasından yapılacak atamalarda, Bakanlık izninin alınmayacağı, özel kalem müdürlüğü kadrolarına yapılacak açıktan atamaların ise Bakanlık izni ile yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca Genelge'de 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 59'uncu maddesi kapsamında verilen atama yetkisinin, sınırsız bir yetki olmadığı, bu yetkinin memuriyete sınavsız girişin bir yönetimi gibi kullanımına hukuken imkân bulunmadığı, bu sebeple özel kalem müdürlüğü kadrolarına atanacakların seçiminde, belediye başkanlarının bir seçim dönemi boyunca çalışabilecekleri ehliyet ve liyakat sahibi kişileri tercih etmelerinin esas olduğunun altı önemle çizilmiştir.

Sayıştay Genel Kurulunun 04.04.2005 tarihli ve 5119/1 no.lu Kararı'nda da; devlet memurluğu alımı için duyurulan sınavlara girmeyen bir kişinin açıktan istisnai memuriyete atanmasının, bu sınavlara katılarak başarılı olmuş ve atamayı bekleyen kişiler aleyhine haksız bir durum yarattığı, ayrıca sınavlarda başarılı olarak atanmayı bekleyenler varken, istisnai memurluk kadrolarının sınavsız devlet memurluğu teminine yönelik uygulamaya dönüştürülmesinin bu memuriyete atanmada tanınan kolaylığın istismarı anlamına da geldiği belirtilerek bu durumun Anayasanın kişilerin kanun önünde eşitlik ve kamu hizmetine girmede eşitlik ilkelerini ihlal edici nitelikte olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca, 2018/7 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi'ne göre tüm kamu kurum ve kuruluşlarının istisnai memurluklara yapacakları açıktan atama işlemleri için Cumhurbaşkanlığından izin almaları gerekmektedir.

Dolayısıyla İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay Genel Kurulu Kararlarından özel kalem müdürlüklerine atama yetkisinin sınırsız bir yetki olmadığı anlaşılmaktadır. Denetimlerde bazı belediyelerde özel kalem müdürlüğüne yapılan açıktan atamaların memuriyete sınavsız girişin bir yolu olarak kullanıldığı, Sayıştay Genel Kurulu Kararında da belirtildiği üzere belirtilen

kadroya yapılacak atamaları kolaylaştırıcı hükümlerin sadece verilecek hizmetin gereği olarak kullanılması gerekirken amacı dışında kullanıldığı, ayrıca bazı belediyelerde özel kalem müdürlüğü kadrosuna yapılacak açıktan atamalarda Cumhurbaşkanlığından izin alınmadığı tespit edilmiştir.

5.5.22 Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar” başlıklı 34’üncü maddesinde, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Kanun’a göre, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeyle bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilecektir.

Denetimlerde, bütçe emanetlerine alınan tutarlara ilişkin ödemelerin muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.23 Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi

İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği’nin, “Su kayıplarının tespiti” başlıklı 8’inci maddesinde; içme suyu temin ve dağıtımını ile ilgili idarelerin, su kayıp miktarlarını tespit etmekle yükümlü olduğu, bu bağlamda sisteme giren su hacmi ve debisinin sürekli olarak ölçülerek elde edilen verilerin elektronik ortamda muhafaza edilmesi ve şebekeden izinli tüketim miktarının belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yönetmelik’in “Su Kayıplarının Azaltılması” başlıklı 9’uncu maddesine göre; idareler su kayıp oranlarını, 2019 yılı Mayıs ayına kadar en fazla %30’a kadar indirmek zorundadır. Yönetmelik’te yapılan değişiklikle büyükşehir belediyelerinin su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %30, 2028 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine indirmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Yönetmelik’in 11’inci maddesinde ise; bu Yönetmelik’te belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyenlerin 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve ilgili diğer mevzuata göre sorumlu

oldukları, idarelerin, stratejik planlarında su kayıplarını azaltmaya yönelik faaliyetlerine yer vermeleri gerektiği vurgulanmıştır.

İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği Teknik Usuller Tebliği'nin 5'inci maddesinde, Su ve Kanalizasyon İdaresi'nin; idari ve fiziki su kayıplarının ölçüme dayalı olarak belirlenmesi, şebekenin ve sistemin şartnamelere ve uygulama projelerine uygun yapılması, kullanılan malzemelerin standartlara uygun olarak temin edilmesi, sistemde ana basınç bölgesi ve alt bölgelerin oluşturulması ve etkili bir su yönetim sistemini sağlamakla yükümlü olduklarına ilişkin hüküm yer almaktadır. Tebliğin 6'ncı ve devamı maddelerinde ise, su kayıplarının önlenmesi, kullanılacak malzemeler, abonelik hizmetleri ve izinsiz su kullanımı konularında idarenin yapacağı işler hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir.

Denetimlerde, su kayıp oranlarını azaltmak amacıyla;

- Bazı su depolarından sisteme verilen su miktarlarına ilişkin ölçümlerin yapılmadığı,
- Su kayıplarının mevzuatın öngördüğü şekilde takip edilmediği,
- İçme-kullanma suyu temin ve dağıtım sistemi planlarının sayısallaştırma çalışmalarının tamamlanmadığı,
- İçme ve kullanma suyu sistemindeki kritik noktalarda su basıncının sürekli ölçülüp izlenmediği, lüzum üzerine yerinde manuel olarak ölçümler yapıldığı,
- Bazı su depolarının boru hattı üzerinde debi ölçer cihazı bulunmadığı, terfi merkezleri çıkışı boru hattı debi ölçer cihazının tam olarak bulunmadığı,
- Mevcut sistemin hidrolik modellemesinin bitirilemediği; hidrolik sistemin kalibrasyonunun yapılmadığı,
- Yüksek tüketimli abonelerin su kullanım miktarlarını uzaktan izleme sistemi olmadığı,
- Sisteme rehabilitasyon yapılmadan önce su kayıp oranının belirlenmediği,
- Coğrafi Bilgi Sistemi veri tabanının bazı ilçelerde oluşturulmadığı ve veri girişinin tamamlanmadığı,
- Abone bilgi sisteminin bazı ilçelerde ulusal adres veri tabanı ile entegrasyonunun yapılmadığı,
- Veri kontrol ve izleme sisteminin kurulmasına rağmen, sistem bulunmayan bölgelerin olduğu,
- Tebliğ ekinde yer alan formların internet ortamında yayınlanmadığı

tespit edilmiştir.

5.5.24 Büyükşehir Belediyesi Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 79'uncu maddesinde, altyapı kazı alanı ile kazı sırasında diğer altyapı tesislerine zarar verilmesi halinde bu tesislerin kazıyı yapan tarafından eski haline getirileceği, alan tahrip tutarının peşin yatırılması veya alan tahrip tutarı kadar teminat verilmesi halinde altyapı kazı alanının belediyece de kapatılabileceği düzenlenmiştir.

Büyükşehir Belediyeleri Koordinasyon Merkezleri Yönetmeliği'nin altyapı yatırım hesabının oluşumu ve gelirlerine ilişkin 14'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında; büyükşehir ve ilçe belediyeleri cadde, bulvar, meydan ve sokaklarında yapılacak tüm kazılardan elde edilecek gelirlerin büyükşehir belediyesi bünyesinde açılacak altyapı yatırım hesabında toplanacağı ve sokakların kazısından elde edilen gelirlerin ilgili belediyeye aktarılacağı, bu paraların büyükşehir ilçe belediyeleri tarafından sadece cadde, bulvar, meydan ve sokakların asfalt ve kaldırımlarının yapımında kullanılacağı ve amacı dışında kullanılamayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, ilçe belediyelerinin sorumluluk alanlarındaki yerlerde yapılan kazı çalışmalarından elde edilen zemin tahrip bedellerinin büyükşehir belediyesince ilgili ilçe belediyelerine aktarılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.25 Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 12'nci maddesinde, belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin %10'u nispetinde taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ilişkin katkı payının tahakkuk ettirileceği, bu payın ilgili belediye tarafından emlak vergisi ile birlikte tahsil edilerek takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde ödeneceği ve buna uymayan belediyeler hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı uygulanacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 87 ve 88'nci maddeleri

hükümlerine göre; belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde tahakkuk kayıtlarının yapılması, katkı payı banka hesabına yatırıldığında ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde,

- Bazı belediyelerce tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarının, il özel idarelerine ve il özel idaresi bulunmayan illerde yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına (YİKOB) aktarılmadığı veya geç aktarıldığı ve söz konusu tutarlar için gecikme zammı tahakkuk ettirilmediği,
- Belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı, katkı payı banka hesabına yatırıldığında ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmediği, payların banka hesabına yatırılmasıyla birlikte emanet hesaplarında izlendiği

tespit edilmiştir.

5.5.26 Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'nun "Devir, sicil, ihale, harç, teminat ve idare payı" başlıklı 10'uncu maddesi gereğince jeotermal kaynağı kullanan gerçek veya tüzel kişilerce, söz konusu kaynakların doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatlarının %1'i tutarındaki idare payının, her yıl Haziran ayı sonuna kadar ilgili idareye ödenmesi gerekmektedir. İlgili İdare, büyükşehir belediyesi bulunan illerde valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, diğer illerde ise il özel idareleridir.

İdare payının, Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 tarih ve E.2013/41 K.2013/124 sayılı kararında da ifade edildiği üzere akışkanı kullanmak suretiyle gerçekleştirilen doğrudan ve/veya dolaylı faaliyet sonucunda elde edilen tüm gayrisafi hasılat üzerinden alınması gerekmektedir.

Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 20'nci maddesi uyarınca idare payının hesaplanmasına esas olmak üzere jeotermal kaynağı kullanan gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve tesisler, kaynaklarla ilgili bir önceki yılın gayrisafi hasılat bilançosunu mart ayı sonuna kadar ilgili idareye vermek zorundadır.

Denetimlerde;

- Bazı otel veya tesislerde idare payının, tüm gayrisafi hasılat üzerinden değil; spa merkezi, kaplıca merkezi gibi tesisin belirli bölümlerinden elde edilen hasılat üzerinden alındığı veya hiç idare payı alınmadığı,
- Jeotermal kaynaklarla ilgili ruhsat sahibi veya kaynağı kullanan gerçek veya tüzel kişilerin göndermiş olduğu bir önceki yıla ait gayrisafi hasılatı gösterir belgelerin doğruluğunu tespit edecek bir sistemin olmadığı

tespit edilmiştir.

5.5.27 Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları; yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu, kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskan, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımlar ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımları, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir. İlgili Bakanın onayıyla aktarılan ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşları, yukarıda yer verilen mevzuat kapsamında kamu yatırım programında yer alan projelerine ait yatırımları için bütçelerinde ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmakta ve bu ödenekler karşılığı hizmetler de il özel idaresinin tabi olduğu mevzuat kapsamında ihalesi yapılarak gerçekleştirilmektedir.

Denetimlerde, bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarınca il özel idarelerine aktarılan yatırım ödeneklerinin bazı il özel idarelerince tahsis amacı dışında kullanıldığı, tekrar köylere hizmet götürme birliklerine aktarıldığı ve bu aktarmalarla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu dışında kalan bir alan oluşturulduğu tespit edilmiştir.

5.5.28 İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun 18'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları ile il özel idareleri; köye yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımlarını, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri köylere hizmet götürme birliklerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilirler. Merkezi idare kuruluşlarında ilgili bakanın, il özel idarelerinde valinin onayıyla aktarılan bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, birliğin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Yine aynı Kanun'un 18'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre il özel idaresi bütçe gelirlerinin ne kadarının köylere hizmet götürme birliklerine aktarılacağı, köylere hizmet götürme birliklerinin sunacağı yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine göre il genel meclisince kararlaştırılır.

Denetimlerde, bazı il özel idareleri bütçelerinden köylere yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımları dışındaki işler için de köylere hizmet götürme birliklerine aktarmalar yapıldığı ve köylere hizmet götürme birliklerine yapılan aktarımların yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine dayanmadığı tespit edilmiştir.