

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMUSAL DENETİM HUKUKUNDA
KAMU ZARARI

Bülent GEÇGEL

2501553856

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İSTANBUL-2020



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : BÜLENT GEÇGEL Numarası : 2501553856
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİYE Danışmanı : PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR
Tez Savunma Tarihi : 28.01.2020 Saati : 10.30
Tez Başlığı : KAMUSAL DENETİM HUKUKUNDA KAMU ZARARI.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		KABUL
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ ŞERİF EMRE GÖKÇAY		KABUL
5- DR. ÖĞR. ÜYESİ BAŞAR SOYDAN		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. NAGİHAN OKTAYER IŞIKLAR		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		

ÖZ

KAMUSAL DENETİM HUKUKUNDA KAMU ZARARI

Bülent GEÇGEL

Denetimin kökenini M.Ö. 3000 yılına kadar götürenler olmakla birlikte kamusal denetimin doğuşu demokrasinin doğuşuyla eş zamanlıdır. Çünkü demokrasinin doğuşu istediği gibi vergi toplayan ve harcayan mutlak iktidarın bu yetkilerinin sınırlandırılması amacıyla önce İngiltere’de daha sonra Batı Avrupa’da mülk sahipleri tarafından verilen mücadeleye dayanmaktadır. Bu mücadelenin sonucunda mülk sahiplerinin temsilcilerinin de katılımıyla parlamentolar doğmuştur. Kurulan bu parlamentoların mutlak iktidarın gelir toplama ve harcama yetkisi üzerindeki denetimi kamusal denetimin başlangıcı olmuştur.

Başlangıçta istediği gibi vergi toplayıp harcayan mutlak iktidarı sınırlandırmak amacıyla oluşan parlamentoların zamanla siyasal iktidarı oluşturması ve ayrıca bütçenin kapsamın genişlemesi onun adına denetim yapacak kurumların oluşmasına vesile olmuştur. Bugün yüksek denetim ve aynı zamanda dış denetim organı olarak nitelendirilen Sayıştayların doğuşu da böyle olmuştur.

Şunu hemen belirtelim ki kamusal denetim parlamentolar ve onun adına denetim faaliyetini yürüten Sayıştaylar tarafından yürütülen denetimden müteşekkil değildir. Kamusal denetimi, denetleyen ile denetlenen arasındaki hukuki bağa göre, yapıldığı döneme göre, konusuna göre ve denetleyen organın niteliğine göre sınıflandırmak mümkündür.

Kamusal denetim, dünyadaki yönetim anlayışının saydam, demokratik ve hesap verebilir yönetim anlayışı yönünde gelişim göstermesi nedeniyle birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de değişime uğramıştır. Başlangıçta hata bulmaya yönelik olan denetim anlayışı, yönetime rehber ve hesap verebilirliğine yardımcı olma anlayışına evrilmiştir.

Bu bağlamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve bu Kanunlara istinaden çıkarılan ikincil mevzuatla kamusal denetimle ilgili olarak önemli düzenlemeler yapılmıştır. En başta denetim yasal olarak

iç denetim ve dış denetim şeklinde ikiye ayrılmış ve dış denetimim kapsamı ve niteliği değişmiştir.

5018 sayılı Kanun’la mali sistemimize getirilen bir diğer yenilik de kamu zararı ile ilgili düzenlemelerdir. “Kamu zararı; kamu görevlilerin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda kamu zararının varlığı belli şartların varlığına bağlandığı için sorunludur. Çünkü tanımdaki şatlardan birinin eksik olması gerçekte olan ancak kamu zararı olarak nitelendirme imkânı olmayan zararın varlığına yol açmaktadır. Halbuki zarar malvarlığında oluşan azalmadır. Bunu başka bir şarta bağlamaya gerek yoktur.

Bu çalışmada da kamusal denetim hukukunda kamu zararı incelemiştir. Bu nedenle önce kamusal denetim, daha sonra da kamu zararı kavramı, kamu zararının tespiti, takibi, tahsili sorumluları, yasal düzenlemedeki eksiklikler ve karmaşıklıklar açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamusal Denetim, İç ve Dış Denetim, Sayıştay, Kamu Zararı, Kamu Zararından Sorumlular, Kamu Zararının Tahsili, Rücu,

ABSTRACT

PUBLIC LOSS IN PUBLIC AUDITING LAW

Bülent GEÇGEL

While the origin of audit is taken back as far as 3000 BC by some, the birth of public audit is concurrent with the birth of democracy. This is because the birth of democracy goes way back to the fight that was put up by the landowners first in England and then in Western Europe with the purpose of limiting the authorities of the absolute power which collected and spent taxes at will. As a result of this fight, parliaments came into being with the participation of the representatives of the landowners as well. The audit of the revenue collection and spending authorities of the absolute power by these parliaments was the beginning of public audit.

The parliaments, which originally came into being to limit the absolute power that collected and spent taxes at will, constituted the political power in time and also the scope of budget expanded, and these led to the formation of entities that perform audits on behalf of the parliaments. This was the birth of the SAIs, which are today the supreme audit and the external audit institutions.

It should be noted that public audit is not composed of parliaments and the audits performed by SAIs on their behalf. It is possible to classify public audit according to the legal connection between the auditor and auditee, according to the period it is performed, according to its subject matter and according to the quality of the auditing institution.

Public audit has gone through a change in our country as it did in many countries because the management mentality in the world has shifted towards a transparent, democratic and accountable one. The audit mentality, which focused on finding errors at the beginning, has evolved into the mentality of guiding management and assisting its accountability.

In this context, Law no.5018 on Public Financial Management and Control, TCA Law no.6085 and the secondary legislation enacted in refer to these laws have made significant arrangements regarding public audit. To begin with, audit was legally

divided into two as internal and external audits, and the scope and quality of external audit changed.

Another novelty introduced by Law no.5018 into our financial system is the arrangements regarding public loss. Public loss is defined as “preventing an increase or causing a decrease in public resources as a result of the illegitimate decisions, transactions or actions that derive from the intentions, defects or neglects of public officers”. This definition is problematic because the presence of public loss is linked to the presence of certain conditions. This is because the absence of one of the conditions in the definition causes the presence of loss, which exists in reality but cannot be qualified as public loss. However, the loss is the decrease in the asset. There is no need to link it to another condition.

This study examines public loss in public audit law. Therefore, it first explains public audit, then the concept of public loss, its detection, follow-up, collection, responsible parties, deficiencies and complexities in legal arrangements.

Keywords: Public Audit, Internal and External Audit, SAI, Public Loss, Those Responsible for Public Loss, Collection of Public Loss, Revocation,

ÖNSÖZ

Kamusal denetim, kamu yönetiminde kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ile kullanılması ve hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın yerleşmesi bakımında oldukça önemlidir. Bu amaçla 5018 sayılı Kanun’la kamusal denetim yeniden düzenlenmiş ve bu çerçevede ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Anılan Kanun’la yapılan diğer bir yeni düzenleme ise; kamu zararı kavramı konusunda olmuştur. Kamu zararı, 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesinde “Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki gerek söz konusu tanımın yarattığı sorunlardan ve gerekse diğer çeşitli sebeplerle 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği 2006 yılından bugüne kadar uygulamada kamu zararının tespiti, takibi ve tahsilinde hedeflenen amaca ulaşamamıştır.

Bu çalışmada da kamu zararı konusunda yaşanan bu sorunlara işaret etme ve uygulamada yaşanan sorunları tartışmaya açma amaçlanmıştır. Bu amaçla çalışmaya denetimimin tanımı, unsurları, amacı ve türleri açıklanarak başlanmış daha sonra kamu zararının kapsamı ve unsurları, kamu zararında sorumluluk ve sorumluları, kamu zararının belirlenmesinde esas alınan kriterler ve tahsilatı ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bu zorlu süreçte bizlere yardımcı olan ve yol gösteren tez danışmanımız Sayın Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR’a en içten teşekkürlerimizi sunuyoruz.

İSTANBUL 2019

BÜLENT GEÇGEL

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU HUKUKUNDA DENETİM

1.1. DENETİMİN TANIMI	3
1.2. DENETİMİN UNSURLARI	4
1.3. DENETİMİN AMACI	5
1.4. DENETİM TÜRLERİ.....	6
1.4.1. Yasama Denetimi.....	7
1.4.1.1. Doğrudan Yasama Denetimi	7
1.4.1.1.1. Meclis Araştırması.....	7
1.4.1.1.2. Genel Görüşme.....	7
1.4.1.1.3. Meclis Soruşturması	8
1.4.1.1.4. Yazılı Soru	8
1.4.1.1.5. Dilekçe Komisyonu Aracılığıyla Yapılan Yasama Denetimi ..	8
1.4.1.1.6. TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu	9
1.4.1.2. Dolaylı Yasama Denetimi	9
1.4.1.2.1. Sayıştay Denetimi.....	10
1.4.1.2.1.1. Düzenlilik Denetimi.....	12

1.4.1.2.1.1.1.	Uygunluk Denetimi.....	13
1.4.1.2.1.1.2.	Mali Denetim.....	14
1.4.1.2.1.1.3.	Düzenlilik Denetiminin Amacı.....	15
1.4.1.2.1.1.4.	Düzenlilik Denetiminde Makul Güvence.....	16
1.4.1.2.1.1.5.	Düzenlilik Denetimin Hedefi	17
1.4.1.2.1.1.6.	Düzenlilik Denetiminin Özellikleri	18
1.4.1.2.1.1.7.	Düzenlilik Denetiminin Kaynakları.....	18
1.4.1.2.1.1.8.	Düzenlilik Denetimi Teknikleri.....	18
1.4.1.2.1.1.9.	Düzenlenecek Raporlar	19
1.4.1.2.1.2.	Performans Denetimi	19
1.4.1.2.2.	Kamu Denetçiliği Kurumu Aracılığıyla Yapılan Denetim ...	20
1.4.2.	İdari Denetim.....	22
1.4.2.1.	İç Denetim	22
1.4.2.1.1.	İdarenin Kendisini Denetlemesi	23
1.4.2.1.2.	Hiyerarşik Denetim	24
1.4.2.1.3.	Organik İdari Denetim	24
1.4.2.1.4.	5018 sayılı Kanun’a Göre Kurulan İç Denetim Birimlerince Yapılan Denetim.....	25
1.4.2.2.	Dış Denetim.....	26
1.4.2.2.1.	Vesayet Denetimi	26
1.4.2.2.2.	Özel Denetim Kuruluşlarınca Yapılan Denetim	27
1.4.2.2.2.1.	Devlet Denetleme Kurulunca Yapılan Denetim.....	27
1.4.2.2.2.2.	Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunca Yapılan Denetim.....	28
1.4.3.	Yargısal Denetim	28
1.4.4.	Kamuoyu Denetimi.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARININ KAPSAMI VE UNSURLARI

2.1. KAMU ZARARI KAVRAMI	31
2.2. KAMU ZARARI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	33
2.2.1. Kamu Kaynağı	33
2.2.2. Kamu Gideri	34
2.2.3. Kamu Geliri	34
2.2.4. İlgili	34
2.2.5. Sorumlu	35
2.3. KAMU ZARARININ UNSURLARI.....	36
2.3.1. Kamu Görevlisi.....	36
2.3.2. Kusur	38
2.3.3. Mevzuata Aykırı Karar, İşlem veya Eylem.....	40
2.3.4. Zarar	41
2.3.5. İlliyet Bağı.....	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ZARARINDA SORUMLULUK VE SORUMLULAR

3.1. SORUMLULUK.....	44
3.2. KAMU ZARARINDAN SORUMLU TUTULANLAR.....	46
3.2.1. Bakanlar	47
3.2.2. Üst Yöneticiler	48
3.2.3. Harcama Yetkilileri.....	50
3.2.3.1. Harcama Yetkililerinin Genel Sorumluluğu	53
3.2.3.2. Kurul, Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu	53

3.2.3.3. Harcama Yetkisinin Devri Halinde Sorumluluk	55
3.2.3.4. Harcama Yetkilisine Vekâlet Halinde Sorumluluk	55
3.2.4. Gerçekleştirme Görevlileri	55
3.2.4.1. Ödeme Emri Belgesini Düzenlemekle Görevlendirilen Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumluluğu.....	57
3.2.4.2. Kurul, Komisyon veya Benzeri Bir Organca Düzenlenen Gerçekleştirme Belgelerinde Sorumluluk	58
3.2.4.3. Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgelere İlişkin Sorumluluk.....	59
3.2.5. Muhasebe Yetkililerin Görev ve Sorumlulukları	60
3.2.5.1. Muhasebe Yetkilisinin İmza Kontrol Görev ve Sorumluluğu	60
3.2.5.2. Ödemeye Esas Belgelerin Eksikliği Durumunda Sorumluluk	61
3.2.5.3. Ödemeye Esas Belgelerde Maddi Hata Durumunda Sorumluluk	62
3.2.5.4. Muhasebe Yetkilisinin Gideri Hak Sahibine Ödeme Görevi	63
3.2.5.5. Muhasebe Yetkilisinin Gelir ve Alacakları Tahsil Görevi.....	64
3.2.6. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Yapanların Sorumluluğu	65
3.2.7. İlgililerin Sorumluluğu.....	66

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ZARARININ DOĞMASI, TESPİTİ VE TAKİBİ

4.1. KAMU ZARARININ BELİRLENMESİ.....	67
4.1.1. Kamu Zararının Belirlenmesinde Esas Alınacak Kriterler	67
4.1.1.1. Yapılan İş, Alınan Mal veya Hizmet Karşılığı Olarak İlgili Mevzuatında Belirtilen ya da Mevzuatında Öngörülen Karar, Onay, Sözleşme ve Benzeri Belgelerde Belirlenen Tutardan Fazla Ödeme Yapılması	68

4.1.1.2. İlgili Mevzuatında Öngörülen Haller Dışında, İş Yaptırılmadan, Mal veya Hizmet Alınmadan Önce Ödeme Yapılması.....	69
4.1.1.3. Transfer Niteliğindeki Giderlerde, Fazla veya Yersiz Ödemede Bulunulması.....	71
4.1.1.4. İlgili Mevzuatı Gereğince Görevlendirilen Komisyon veya Kişilerce Rayiç Bedelinden Daha Yüksek Fiyatla İş Yaptırılması, Mal veya Hizmet Alınması.....	71
4.1.1.5. Kamu İdarelerine Ait Malların Kiraya Verilmesi, Tahsisi, Yönetimi, Kullanımı ve Elden Çıkarılması İşlemlerinin Mevzuata Uygun Bir Şekilde Yapılmaması	75
4.1.1.6. Görevlilere Teslim Edilen Taşınırın Zarara Uğraması	76
4.1.1.7. İdare Gelirlerinin Tarh, Tahakkuk ve Tahsil İşlemlerinin Mevzuata Uygun Bir Şekilde Yapılmaması	79
4.1.1.7.1. Tarh Zamanaşımı (Tahakkuk Zamanaşımı).....	82
4.1.1.7.1.1. Tarh Zamanaşımını Durduran Sebepler.....	82
4.1.1.7.1.2. Tarh Zamanaşımını Kesen Sebepler	84
4.1.1.7.2. Tahsil Zamanaşımı	84
4.1.1.7.2.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran sebepler	85
4.1.1.7.2.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Sebepler.....	85
4.1.1.7.3. Zamanaşımının Sonuçları	86
4.1.1.8. Kamu İdaresinin Yükümlülüklerinin Mevzuatına Uygun Bir Şekilde Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Kamu İdaresine Faiz, Tazminat, Gecikme Zammı, Para Cezası Gibi Ek Malî Külfet Getirilmesi	87
4.1.1.9. Mevzuatında Öngörülmediği Halde Ödeme Yapılması.....	88
4.2. KAMU ZARARININ TESPİTİ.....	89
4.2.1. Kontrol, Denetim veya İnceleme Yoluyla Kamu Zararının Tespiti	89

4.2.2. Sayıştay Denetçilerince Düzenlenen Sorgular ile Tespit Edilen Kamu Zararları.....	91
4.2.3. Sayıştayca Kesin Hükme Bağlama Suretiyle Tespit Edilen Kamu Zararı .	96
4.2.4. Adli ve İdarî Yargılama Sonucu Tespit Edilen Kamu Zararı.....	98
4.3. KAMU ZARARI ALACAKLARININ ALACAK TAKİP DOSYALARININ AÇILMASI VE MUHASEBE KAYITLARINA ALINMASI	99
4.4. KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAĞIN TEBLİĞİ VE TAKİBİ	100

BEŞİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAĞIN TAHSİLİ VE SİLİNMESİ

5.1. KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAĞIN TAHSİLİ	103
5.1.1. Kamu Zararının Güvence Altına Alınması	103
5.1.2. Kamu Zararından Doğan Alacakların Tahsil Şekilleri	104
5.1.2.1. Rızaen ve Sulh Yolu ile Tahsilat	104
5.1.2.2. Takas Suretiyle Tahsilat	105
5.1.2.3. İcra Yoluyla Tahsilat.....	106
5.1.3. Kamu Zararından Doğan Alacaklarda Taksitlendirme	107
5.1.4. Kamu Zararının Oluştığı Tarih	108
5.1.5. Kamu Zararından Doğan Alacaklarda Faiz.....	109
5.1.6. Zamanaşımı	110
5.1.6.1. Kamu Zararının Tespiti ve Tahsilinde Zamanaşımı	111
5.1.6.2. Zamanaşımını Kesen ve Durduran Haller	112
5.1.6.2.1. Zamanaşımını Durduran Haller.....	112
5.1.6.2.2. Zamanaşımını Kesen Haller	112
5.1.7. Rücu Hakkı.....	113
5.1.7.1. Rücu Hakkının Kaybedilmesi.....	115

5.1.7.2. Rücu Davası	116
5.1.7.2.1. Rücu Davasında Zamanaşımı.....	117
5.1.7.2.2. Rücu Davası Açma Sorumluluğu	117
5.1.7.3. Rücu Edilebilecek Miktar.....	118
5.1.7.4. Zararı Ödeyen İdarenin Kamu Görevlisine Rücu Zorunluluğu.....	119
5.2. KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAKLARIN SİLİNMESİ.....	120
SONUÇ.....	124
KAYNAKÇA.....	131

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş.	: Anonim Şirket
C	: Cilt
bs.	: Baskı
E	: Esas
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
md	: Madde
s	: Sayfa
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	: Türk Lirası
TODAİE	: Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
vb	: ve benzeri
vd	: ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kamu yönetim anlayışının kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilir ve saydam bir yönetim anlayışı yönünde değişmesi, kamusal denetimin de amacı, şekli ve türlerinde değişikliğe neden olmuştur.

Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun’la kamusal denetimde yasal düzeyde ilk defa “iç denetim ve dış denetim” ayrımı yapılmış ve iç denetim kurumsallaştırılmış, Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin de kapsamı genişletilmiştir.

Anılan Kanun’la getirilen diğer bir yenilik ise kamu zararı kavramı konusunda olmuştur. Bu kavram ilk defa bu Kanun’la mali mevzuatımızda yerini almıştır. Anılan Kanun’un 71’inci maddesinin değişik birinci fıkrasında, “*Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*” denilerek kamu zararının tanımı yapıldıktan sonra ikinci fıkrasında kamu zararının oluşacağı haller tek tek belirtilmiştir.

Söz konusu tanım irdelendiğinde görüleceği üzere kamu zararında sorumluluk anlayışında da değişikliğe gidilmiştir. 1050 sayılı Kanun’da objektif sorumluluk anlayışı varken 5018 sayılı Kanun’la subjektif sorumluluk anlayışına diğer bir ifadeyle kusur sorumluluğu anlayışına geçilmiştir.

Ancak ne 5018 sayılı Kanun’da ne de Kamu Zararlarının Tahsili Hakkında Yönetmelik’te kamu zararı ve bu zarardan sorumlu tutulacak kamu görevlileri konusu, açık ve net olarak ortaya konulabilmiştir. Uygulamada da kamu zararından sorumlu tutulacak kimselerin belirlenmesi konusunda 1050 sayılı Kanun’dan kalma alışkanlıklar devam etmektedir.

Bu çalışma ile kamu denetimin hukuksal çerçevesi kısaca açıklandıktan sonra kamu zararı kavramının doğru anlaşılması ve kamu zararından sorumlu tutulacakların doğru tespit edilmesinin sağlanması ile kamu zararının tespiti, tahsili ve takibi konusunda detaylı bilgi verilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda denetim kavramı ve kamu zararı müessesesi doktrindeki görüşler, mevzuat hükümleri ve yargı kararları ışığında incelenecektir. Çalışma beş bölümde oluşmaktadır.

“Kamu Hukukunda Denetim” başlıklı birinci bölümde; denetimin tanımı, unsurları, amacı ve türleri açıklanarak kamusal denetimin hukuksal çerçevesi ortaya konulacaktır.

“Kamu Zararının Kapsamı ve Unsurları” başlıklı ikinci bölümde; kamu zararı kavramı ve bu kavramla ilgili olan, kamu kaynağı, kamu gideri, kamu geliri, ilgili ve sorumlu kavramları ile kamu zararının unsurları olan kamu görevlisi, kusur, mevzuata aykırı karar, işlem ve eylem, zarar ve illiyet bağı kavramları açıklanacaktır.

“Kamu Zararından Sorumluluk ve Sorumlular” başlıklı üçüncü bölümünde; sorumluluk kavramı ve kamu zararından sorumlu tutululardan olan bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri, yetkisiz tahsil ve ödeme yapanlar ile ilgililerin sorumluluğu irdelenecektir.

“Kamu Zararının Doğması ve Takibi” başlıklı dördüncü bölümde; kamu zararının belirlenmesi, tespiti, alacak takip dosyalarının açılması, muhasebe kayıtlarına alınması ve tebliği ile takibi izah edilecektir.

“Kamu Zararından Doğan Alacağın Tahsili ve Silinmesi” başlıklı beşinci bölümde ise; “kamu zararının güvence altına alınması, kamu zararından doğan alacakların tahsil şekilleri, taksitlendirilmesi, kamu zararının olduğu tarih, kamu zararından doğan alacaklarda faiz, zamanaşımı kavramı, kamu zararının tespit ve tahsilinde zamanaşımı, zamanaşımını kesen ve durdurun haller, kamu zararından doğan alacakların silinmesi, rücu hakkı, rücu hakkının kaybedilmesi, rücu davası, rücu edilecek miktar ve zararı ödeyen idarenin kamu görevlisine rücu zorunluluğu” konuları açıklanmaya gayret edilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU HUKUKUNDA DENETİM

Hukuk kurallarını incelediğimizde bir kısmının kişiler ile kişiler arası ilişkileri bir kısmının ise kişiler ile devlet arası ilişkileri düzenlediğini görürüz. Başlangıcı Roma hukukuna dayanan bu ayrım hukuk kurallarını iki temel kola ayırmaktadır. Romanın ünlü hukukçusu Ulpianus, Devletin yapısını ilgilendiren hukuka “kamu hukuku (jus publicum), kişilerin çıkarlarını ilgilendiren hukuka ise özel hukuk (jus privatum) demiştir” (Akipek Öcal, 2016: 4). Kamu hukuku ve özel hukuk ayrımı bizim hukuk sistemimizin de dahil olduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminde gelişmiştir.

Hukukun kolları ayrımı yapılırken birçok ölçüt kullanılmakla birlikte bu ölçütler arasında en yaygın kullanılanı “eşitlik” ölçütüdür. Bu kapsamda eşitler arasındaki ilişkileri düzenlemek özel hukukun kapsamına girmektedir. Şayet Devlet de diğer kişiler gibi bir hukuki ilişki içinde eşit konumdaysa bu ilişki de özel hukuk alanı içinde kabul edilmektedir. Buna karşın hukuki ilişkinin tarafları arasında altlık-üstlük ilişkisi var ve bu ilişkiye taraflardan biri (Devlet) kamu gücünün sahibi olarak katılıyorsa kamu hukuku söz konusudur.

Çalışmanın bu bölümde de kamu hukukunda denetim açıklanmıştır. Bu kapsamda öncelikle denetim nedir sorusunun cevabı aranmış, akabinde denetimin unsurları ve amacı açıklanmış, daha sonra denetimin türleri ayrıntılı olarak irdelenmiş ve böylece kamu denetiminin hukuksal çerçevesi belirlenmiştir.

1.1. DENETİMİN TANIMI

Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlükte denetim, “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” şeklinde tanımlanmıştır (Çevrimiçi, <http://www.tdk.gov.tr>, 04.04.2019).

Gündüz’e (1973: 182-183) göre; denetim sözcüğünün etimolojik iki tanımı vardır. Bunlardan birincisi “gerçekleşmiş sonuçların, önceden grupça kararlaştırılmış değer yargılarıyla, amaç, hedef ve standartlarla karşılaştırılıp ölçülmesine, tümüyle değerlendirilerek gelecekteki hataların önlenmesine, yardım hizmetine denetim denir.” şeklindedir. İkincisi ise; “geçmişteki ve şimdiki gerçekleri analiz edip geleceğe ait yeni

standartlar oluşmasına, insanların ve kuruluşların gelişimine, sistemlerin geçerli güvenilir ve tutarlı olmalarına öncülük ve rehberlik etmektir.” şeklindedir.

Denetim Kavramları Komitesi ise muhasebe denetimini “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaları önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırma ve sonuçları ilgi duyanlara bildirme amacıyla tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları derleyen sistematik bir süreç” olarak tanımlamıştır (Güredin, 2010: 11).

Köse’ye (2007: 5) göre; “var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırma şeklindeki denetim amacı dikkate alındığında denetim, standartlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir.”

Polat ise (2003: 74) denetimi; “gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenen amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin sağlanmasına rehberlik etmek ve elde edilen sonuç bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreç” olarak tanımlamaktadır.

Özetle; “*bir işin önceden belirlenmiş kurallara uygun yapıp yapılmadığının incelenmesi*” şeklinde tanımlanan denetim kavramı, kamu yönetiminde “*yönetim faaliyetlerinin hukuka, hizmet gereklerine ve kamu yararına uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti*” şeklinde tanımlanabilir (Yıldırım, 2016:3).

1.2. DENETİMİN UNSURLARI

Literatürdeki denetim tanımlarını dikkate aldığımızda denetimin unsurlarını aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür:

- Denetim faaliyeti belli aşamalardan oluşur. İlk aşamadan son aşamaya kadar belli bir plan dâhilinde yürütülür.
- Denetim kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir.
- Denetim faaliyeti ile önceden saptanmış olan kriterler dikkate alınarak kamu hesaplarının doğruluk ve güvenilirliği tespit edilir.
- Bağımsızlık denetimin olmazsa olmaz unsurlarından biridir.
- Denetimin işlevlerinde biri de denetlenen kurumlara yardımcı olmaktır.

- Denetimde kullanılan tekniklerden birisi de aralarında uygunluk bulunan belge ve hesapların karşılaştırılmasıdır
- Denetimin amaçlarından biri de oluşacak hataların ve zararın önüne geçmektir.

1.3. DENETİMİN AMACI

Kamu mali yönetimin ayrılmaz parçalarından biri olan denetimin temel amaçlarından biri mükelleflerden alınan vergilerin nasıl harcandığını, kamu varlıklarının ve yükümlülüklerinin nasıl yönetildiğini göstermektir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018:10).

Nitekim 5018 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesinde iç denetimin, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olduğu belirtildikten sonra 68'inci maddesinin birinci fıkrasında, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacının, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olduğu; beşinci fıkrasında ise, Sayıştay tarafında hesapların hükme bağlanmasının genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu iki hükmü birlikte değerlendirdiğimizde; kamu denetimin temel amacının, yönetime rehberlik ve danışmanlık yapmak, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerini kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelemek ve sonuçlarını Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlamak ile sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun saptamak olduğunu söyleyebiliriz.

İnan (1992: 147-148) da denetimin ana amacını “demokratik hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda her türlü kamu kaynağının en optimum şekilde toplanması ve kullanılmasını sağlayarak kamu yönetimin topluma daha iyi hizmet götürmesine yardımcı olmaktır.” şeklinde açıklamıştır.

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Kamu denetimi, çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilir. Bunları aşağıdaki şekilde sıralaya biliriz:

- Denetleyen ile denetlenen arasındaki hukuki ilişkiye göre;
 - ✓ İç denetim,
 - ✓ Dış denetim,
- Yapıldığı döneme göre;
 - ✓ Ön denetim,
 - ✓ Anında denetim
 - ✓ Sonradan yapılan denetim,
- Konusuna göre;
 - ✓ Uygunluk denetimi,
 - ✓ Mali denetim
 - ✓ Performans denetimi,
- Denetleyenler açısından,
 - ✓ Yasama denetimi,
 - ✓ İdari denetim,
 - ✓ Yargısal denetim
 - ✓ Kamuoyu denetimi

Bu çalışmada kamusal denetim denetleyenler açısından ele alınıp incelenmiş, ancak bu kapsamda da iç denetim, dış denetim, uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere kamu denetimini denetleyenler açısından yasama denetimi, idari denetim, yargısal denetim ve kamuoyu denetimi şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Kural olarak yargı organı, idarenin işlem ve eylemlerini hukuka uygunluk açısından denetler. Diğer denetim yolları ise idarenin işlem ve eylemlerini hem hukuka uygunluk açısından hem de yerindelik açısından denetler. Çünkü idari faaliyetlerin “verimli, etkili ve kamuya yararlı” bir biçimde yürütülmesi gerekir. Dolayısıyla idarenin denetiminin kapsamına, idarenin işlemleri, eylemleri,

kararları, görevlilerin davranışları, plan ve projeleri de girebilir. Hatta bütün bunlar hazırlık aşamasında bile denetlenebilmektedir (Yayla, 2009: 373).

1.4.1. Yasama Denetimi

Yasama organının idare organı üzerindeki denetimine yasama denetimi denilmektedir. Bu denetim doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapıldığı gibi dolaylı olarak Sayıştay ve Kamu Denetçiliği Kurumu aracılığıyla da yapılmaktadır. Bu nedenle yasama denetimini doğrudan yasama denetimi ve dolaylı yasama denetimi şeklinde ikiye ayrılır.

1.4.1.1. Doğrudan Yasama Denetimi

Parlamentonun bir başka kuruma veya devlet organına ihtiyaç duymadan kendi genel kurulu veya komisyonları marifetiyle idareyi denetlemesine doğrudan yasama denetimi denir. Bu tür yasama denetimi beş ayrı şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar sırasıyla; Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması, yazılı soru, dilekçe komisyonu ve insan hakları komisyonu aracılığıyla yapılan yasama denetimidir.

1.4.1.1.1. Meclis Araştırması

Anayasa'nın 98'inci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre; *“Meclis araştırması, belli bir konuda bilgi edinmek için yapılan incelemeden ibarettir.”* TBMM İçtüzüğü'nün 105'inci maddesinin birinci fıkrasında, *“Meclis araştırmasının yürütülmesi görevi, genel hükümlere göre seçilecek bir özel komisyona verilir.”* denildikten sonra son fıkrasında *“Devlet sırları ile ticarî sırlar, Meclis araştırması kapsamının dışında kalır.”* denilerek meclis araştırmasının sınırı çizilmiştir. İçtüzüğü'n bu hükmüne göre Devlet sırları ile ticari sırlar hakkında Meclis araştırması yapılamaz. Meclis araştırması sonucunda herhangi bir karar alınması ya da Cumhurbaşkanı veya yardımcılarını ile bakanların sorumlu tutulması mümkün değildir (Tunç vd, 2015: 191).

1.4.1.1.2. Genel Görüşme

Anayasa'nın 98'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun TBMM Genel Kurulunda görüşülmesine genel görüşme denir.

TBMM İ t z   'nün 102'nci maddesinde, genel g r   menin açılması usulü, 103'üncü maddesinde ise genel g r   me için özel gündemin nasıl olu turulaca ı açıklanmıştır.

Anılan hükümlere göre toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konu yasama organı olan TBMM'de ayrıntılı olarak incelenmekte ve gerekli tedbirler alınabilmektedir.

1.4.1.1.3. Meclis Soruşturması

Anayasa'nın 98'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, *“Meclis soruşturması, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hakkında 106 ncı maddenin beşinci, altıncı ve yedinci fıkraları uyarınca yapılan soru turmadan ibarettir.”* denilerek Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hakkında meclis soru turmasının yapılacağı belirtilmiştir.

TBMM İ t z   'nün 107'nci maddesinde ise, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hakkında verilen Meclis soruşturması  nergelerinin g r   lme usulü açıklanmıştır.

Söz konusu mevzuat hükümlerine göre Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hakkında görevleriyle ilgili suç işledikleri iddiasıyla meclis soruşturması açılabilir. Bu soruşturma sonucunda TBMM  ye tamsayısının üçte ikisinin gizli oyuyla Yüce Divana sevk kararı alınabilir.

1.4.1.1.4. Yazılı Soru

Anayasa'nın 98'inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, *“Yazılı soru, yazılı olarak en geç onbeş gün içinde cevaplanmak üzere milletvekillerinin, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlara yazılı olarak soru sormalarından ibarettir.”* denilmektedir.

TBMM İ t z   'nün 96'ncı maddesinde de yazılı soru yolu yoluyla yapılan yasama denetimi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. En sık başvurulan yasama denetimi yoludur. Ancak etkinliği tartışmalıdır.

1.4.1.1.5. Dilek  Komisyonu Aracılığıyla Yapılan Yasama Denetimi

Anayasa'nın 74'üncü maddesinin birinci fıkrasında, *“Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle*

veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.” denilerek dilekçe hakkı anayasal bir hak olarak düzenlenmiştir.

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’un 8’inci maddesinde de TBMM’ye dilekçeyle yapılan başvuruların incelenmesi ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

TBMM İçtüzüğü’nün 116, 117, 118, 119 ve 120’nci maddelerinde ise; dilekçelerin TBMM Başkanlık Divanınca ve Komisyon Genel Kurulunca incelenmesi, Komisyon Genel Kurulu kararlarının dağıtılması, Komisyon Genel Kurulu kararlarına itiraz ve dilekçeler hakkındaki kesin kararların sonucu ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu hükümlere göre sunulan her dilekçe üzerine TBMM harekete geçerek idareyi denetlememektedir. Öncelikle İçtüzüğü’nün 116’ncı maddesi hükmün dikkate alınarak bu dilekçeler bir ön incelemeden geçmektedir. Bu ön incelemede reddedilmeyen dilekçeler üzerine TBMM idareyi denetleyebilmektedir. Bu vatandaşlar için de önemli bir siyasal haktır.

1.4.1.1.6. TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu

TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu 3686 sayılı İnsan Hakları İnceleme Komisyonu Kanunu ile kurulmuştur. Anılan Kanun’un 3’üncü maddesinde, Komisyonun kuruluşu ve görevleri, 5’inci maddesinde ise yetkileri açıklanmıştır.

Aynı Kanun’un 5’inci maddesi hükmüne göre Komisyon, kamu ve özel kurum ve kuruluşlarda inceleme yapmak ve bunlardan bilgi istemek yetkisine sahiptir.

Anılan Kanun’un 6’ncı maddesi hükmüne göre de; *“Komisyonun hazırladığı raporlar TBMM Başkanlığına sunulmakta, bu raporlar Genel Kurul gündemine alınıp okunmakta ve üzerinde görüşme açılabilir.”*

Söz konusu mevzuat hükümleri incelendiğinde TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu marifetiyle de TBMM’nin idareyi denetleyebildiği anlaşılmaktadır.

1.4.1.2. Dolaylı Yasama Denetimi

Türkiye Büyük Millet Meclisinin kendisine bağlı ya da kendisi adına denetim yapan kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla idareyi denetlemesine dolaylı yasama

denetimi denilir. Bu tür yasama denetimi ülkemizde Sayıştay ve Kamu Denetçiliği Kurumu aracılığıyla yapılmaktadır.

1.4.1.2.1. Sayıştay Denetimi

Anayasa'nın 160'ncı maddesinde;

“Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. ...

...

Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.

...”

denilmektedir.

Anayasanın bu hükmüne göre; Sayıştayın biri denetim diğeri ise yargılama olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır. Denetim fonksiyonunu dış denetim organı olarak ifa etmektedir.

5018 sayılı Kanun'un “Dış denetim” başlıklı 68'inci maddesinde de Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası denetim dış denetim olarak kabul edilmiş ve söz konusu denetim amacının genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olduğu hükme bağlanmıştır.

Yine aynı maddenin 2'nci fıkrasında;

“Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu

idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.”

denilerek Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacağı, bu denetimin mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi kapsadığı, bu denetimlerin sonucunda düzenlenecek dış denetim genel değerlendirme raporunun TBMM’ye sunulacağı hüküm altına alınmıştır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 2’nci maddesinde;

“(1) Bu Kanunun uygulanmasında;

a) Sayıştay denetimi: Düzenlilik ve performans denetimini,

b) Düzenlilik denetimi: Mali denetim ve uygunluk denetimini,

c) Mali denetim: Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi,

ç) Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi,

d) Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini,

...

İfade eder.”

denilerek Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin tanımları yapılmıştır.

Şimdi 6085 sayılı Kanun hükümleri ve ikincil mevzuat hükümlerini dikkate alarak söz konusu denetimleri açıklayalım.

1.4.1.2.1.1. Düzenlilik Denetimi

6085 sayılı Kanun’un 35’inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde;

“Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılır.”

denildikten sonra 36’ncı maddesinin ikinci fıkrasında;

“Düzenlilik denetimi;

a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,

c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.”

denilerek düzenlilik denetiminin nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

Anılan Kanun hükümlerine göre Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimi uygunluk denetimi ve mali denetimi kapsayan bir denetimdir. Aşağıda uygunluk denetimini ve mali denetim kısaca açıklandıktan sonra bu iki denetimi kapsayan düzenlilik denetimi ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır.

1.4.1.2.1.1.1. Uygunluk Denetimi

6085 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, *“uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir.”* şeklinde tanımlamıştır.

Söz konusu tanımlardan da anlaşılacağı üzere uygunluk denetimine hukukilik denetimi de denilmektedir.

Nitekim Sayıştayın karar organlarında biri olan Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu tarafından 6085 sayılı Sayıştay Kanun'un 31'inci maddesinin ikinci fıkrasının (ç) bendi hükmündeki yetkiye dayanılarak çıkarılan 2018/4 Versiyon No.lu Düzenlilik Denetim Rehberi'nin “2. Mali Denetim ile Uygunluk Denetiminin Birlikte Yürütülmesi (Düzenlilik Denetimi) Mali Denetim-Uygunluk Denetimi İlişkisi” başlığı altında aynen;

“... Esas itibarıyla mali rapor ve tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin yürütülecek bir denetimin bu tabloların dayanağını teşkil eden işlemlerin uygunluğuna ilişkin yürütülecek bir denetimden ayrılması söz konusu değildir. Ancak konu bazlı denetim, proje denetimi gibi durumlarda mali tabloların denetiminden bağımsız bir uygunluk denetiminin yürütülmesi de mümkündür.

INTOSAI denetim standartlarında uygunluk denetimi kavramı, kamu idarelerinin faaliyetlerinin, uymakla yükümlü oldukları yasa ve diğer düzenlemelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine ilişkin yapılacak denetim olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanında uygunluk denetiminin amaç, kapsam ve mahiyetinin, Sayıştay'ın Anayasal statüsü ile görev ve yetkileri yanında denetlenen kurumla ilgili yasa ve diğer düzenlemelere bağlı olarak belirleneceği vurgulanmaktadır.”

Yine aynı Düzenlilik Denetim Rehberinin aynı başlığının “Mali Denetimden Bağımsız Yürütülecek Uygunluk Denetimi” alt başlığında;

“Uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminin bir parçası olarak yürütülebileceği gibi bağımsız olarak da yürütülebilmektedir.

Mali denetimden bağımsız yürütülecek uygunluk denetimi bir ya da

birden fazla kamu idaresinde seçilmiş belirli bir ya da daha fazla konunun, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu açısından incelenmesidir. Bu tür bir uygunluk denetiminin konusu; belirli bir harcama, gelir ya da mal işlemi olabileceği gibi belirli bir proje ya da faaliyet de olabilir. Sayıştay’a TBMM’den gelen inceleme talepleri de bu kapsamda değerlendirilir

Öte yandan uygunluk denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu geniş yelpazeden seçilecek herhangi bir konuda, konu bazlı uygunluk denetimi yapılması da mümkündür.”

denilerek uygunluk denetimin mevzuata uygunluk denetimi olduğu vurgulanmıştır.

Esasında uygunluk denetimi ile mali denetimi kesin çizgilerle bir birinden ayırmak mümkün değildir. Çünkü mali tabloların denetimi olarak da tanımlanabilen mali denetimde bu mali tabloların oluşmasında etkili olan işlem ve kararlar da denetlenmekte ve düzenlenen mali denetim raporlarında da uygunluğa ilişkin bulgulara yer verilmektedir. Sadece uygunluğa ilişkin bulgulardan kamu zararına yol açanlar mali denetim raporuna alınmazlar.

Ofis tipi Sayıştaylarda uygunluk denetimi sonucu hazırlanan kamu zararına ilişkin raporların sunulacağı mercii ilgili kurumlar veya Maliye Bakanlığı iken, mahkeme tipi Sayıştaylarda yargılama daireleridir (Mutluer vd., 2015: 112). Ülkemizde de uygunluk denetimi sonucu tespit edilen kamu zararı Sayıştay dairelerinde yargılama konusu edilmektedir.

1.4.1.2.1.1.2. Mali Denetim

Mali denetim, “bir işlemin doğru, yasal veya düzenli olup olmadığına belli standartlar ölçü alınarak karar verilmesidir. Yetkili otoritenin belirlediği bu kurallar yazılıdır ve işlemi yapanlar tarafından bilinmekte ve kabul edilmektedir” (Ataman Akgül, 2000:75).

6085 sayılı Kanun’un 2’nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, “*Mali denetim: Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Mali denetim uluslararası standartlarda da “*bir kuruluşun bildirilen mali durumunun, sonuçlarının ve kaynak kullanımın mali bildirim çerçevesine uygun olarak güvenilir şekilde beyan edilip edilmediği konusunda makul bir güvence görüşüyle sonuçlanan bağımsız bir değerlendirme*” olarak tanımlanmaktadır (Mutluer vd., 2015:111).

Mali denetim; “kayıt düzenin incelenmesi, mali raporların güvenilirliğinin tespiti ve mali analiz olmak üzere üç şekilde gerçekleşmektedir” (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 272).

Kayıt düzenin incelenmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt ve belge düzeninin varlığının araştırılmasıdır.

Mali tabloların güvenilirliğinin tespiti, mali tabloların muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve kamu idaresinin mali durumunun doğru, açık ve tarafsız bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının araştırılmasıdır. Sayıştay tarafında yasama organına sunulan genel uygunluk bildirimi buna örnek gösterilebilir.

Mali tabloların analizi ise; kamu idaresi mali tabloların yorumlanmasıdır.

1.4.1.2.1.1.3. Düzenlilik Denetiminin Amacı

Anılan Düzenlilik Denetim Rehberinin “1. Düzenlilik Denetiminin Esasları” başlığının “Amaç” alt başlığında;

“Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak düzenlilik denetiminin amacının;

- *Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği hakkında denetim görüşü oluşturmak,*
- *Kamu idaresinin gelir, gider, mal hesapları ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmek,*
- *Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek,*

- *Kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemler nedeni ile sebep olunan kamu zararlarını tespit etmek.”*

denilerek düzenlilik denetiminin amacının; denetim görüşü oluşturmak, uygunluk denetimi yapmak ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek olduğu belirtilmiştir.

1.4.1.2.1.1.4. Düzenlilik Denetiminde Makul Güvence

Yine aynı Düzenlilik Denetim Rehberinin “1. Düzenlilik Denetiminin Esasları” başlığının “Makul Güvence” alt başlığında;

“Düzenlilik denetiminde denetim görüşü makul güvence elde edilmesi şeklinde oluşturulur. Makul güvence yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamak suretiyle aşağıdaki unsurlara ilişkin olarak elde edilir;

- *Mali rapor ve tabloların şekil ve içerik açısından öngörülen mali raporlama sistemine uygunluğu,*
- *Mali rapor ve tablolarda yer alan rakamların kuruma ilişkin tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğu,*
- *Kuruma tahsis edilen kamu kaynaklarının yetkili organca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,*
- *Gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak yapıldığı,*

Makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin “önemli” hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm düzenlilik denetimi süreci ile ilgilidir.

Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçinin mutlak güvence elde edemez. Bu sınırlılıklar aşağıdaki sebeplerden kaynaklanabilir:

- *Denetimin doğası gereği teste dayalı olması,*
- *İç kontrolün yapısal sınırlılıkları (denetlenen kurumun bilgi saklaması ya da muvazaalı işlemleri vb. gibi),*
- *Denetim kanıtlarının bazılarının niteliği itibari ile yoruma açık olması,*

- *Denetçi tarafından denetim görüşü oluşturmak için yürütülmekte olan çalışmaların mesleki muhakeme kullanmayı gerektirmesi,*

Yukarıda açıklanan nedenlerinden dolayı, mutlak güvence ulaşılabilir olmadığından, düzenlilik denetimi, mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağını teşkil eden işlemlerin yüzde yüz hata içermediğini garanti etmez. Uluslararası denetim standartlarına göre yürütülecek bir denetimde makul güvencenin %95 oranında bir güvenceye tekabül ettiği kabul edilmektedir.”

denilerek makul güvencenin tüm düzenlilik denetimi sürecine ilişkin olduğu, makul güvencenin mutlak güvence anlamına gelmediği, denetimde bütün hataların ortaya çıkarılmasını engelleyen hususların olduğu, uluslar arası standartlarda makul güvencenin %95 oranında bir güvenceye tekabül ettiği belirtilmiştir.

1.4.1.2.1.1.5. Düzenlilik Denetimin Hedefi

Aynı Düzenlilik Denetim Rehberinin “1. Düzenlilik Denetiminin Esasları” başlığının “Denetim Hedefi” alt başlığında;

“Düzenlik denetiminin hedefi denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarında ve bunları oluşturan hesap ve işlemlerde açıkça veya zımnen ifade edilen beyanların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğunun denetçi tarafından test edilmesidir. Denetim hedefleri, denetlenen kamu idaresinin varlık ve kaynak hesapları ile gelir ve gider hesaplarına ve mali tabloların sunumu ve dipnotlarına ilişkin olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır.

Tamlık, doğruluk, gerçekleşme, uygunluk, sınıflandırma, mevcudiyet, aidiyet ve değerlendirme şeklinde sayılabilecek bu hedeflere yönelik olarak yürütülecek denetim prosedürleri ile gerek mali rapor ve tablolarda ve gerekse bunların dayanağını oluşturan işlemlerde açık ya da zımnen ifade edilen beyanlar test edilerek bunların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanaati oluşturulması hedeflenir. Düzenlilik denetimi bu üç gruptaki denetim hedeflerinin tümünün test edilmesini kapsamaktadır.”

denilerek düzenlik denetiminin hedefinin denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarında ve bunları oluşturan hesap ve işlemlerde açıkça veya zımnen ifade edilen beyanların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğunun ortaya konulması olduğu hükme bağlanmıştır.

1.4.1.2.1.1.6. Düzenlilik Denetiminin Özellikleri

Aynı Düzenlilik Denetim Rehberine göre; düzenlilik denetimleri mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali rapor ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi de dâhil olmak üzere kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlamakta; ilgili kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu değerlendirilmekte; mali sistemler ve işlemler denetlenmekte; iç kontrol ve iç denetim fonksiyonları değerlendirilmekte; denetim sonuçlarının raporlanmasına imkân sağlamakta; cari yıl esaslı ile kamu idaresi temelinde yürütülmekte, gerektiğinde konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmekte; Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olarak ekip çalışması esasına dayalı olarak grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak ekiplerce risk odaklı ve sistem tabanlı olarak yürütülmektedir.

1.4.1.2.1.1.7. Düzenlilik Denetiminin Kaynakları

Yine aynı Düzenlilik Denetim Rehberine göre; mali rapor ve tablolar: plan, bütçe ve programlar, gelir, gider ve mal işlemlerine ilişkin belgeler, sözleşme ve anlaşma hükümleri, dış teyide ilişkin belgeler, iç denetçiler, bağımsız dış denetçiler, diğer denetim elemanları ile uzmanların çalışmaları, ilgili taraf işlemleri, kamu idaresi tarafından üretilen diğer bilgi ve belgeler, yazılı ve sözlü bilgiler ile diğer kaynaklar düzenlilik denetimin kaynaklarını oluşturmaktadır.

1.4.1.2.1.1.8. Düzenlilik Denetimi Teknikleri

Düzenlilik denetimi tekniklerinde kast edilen bu denetimin nasıl yürütüldüğüdür. Söz konusu denetim, kayıt ve belgelerin incelenmesi, fiili-fiziki inceleme, gözlem, yazılı veya sözlü bilgi alma, karşılaştırma, teyit, yeniden hesaplama ve yeniden uygulama şeklinde yürütülmektedir.

Ancak bu tekniklerde en yoğun olarak kullanılanı belge üzerinde yapılan denetimdir. Belge üzerinde yapılan denetim belgelerin yüzde yüz incelenmesi şeklinde yürütülmez. Belgelerin yüzde yüz incelenmesi hem rasyonel değil hem de iş gücü buna imkân tanımaz. Bu nedenle daha çok sondaj usulü ile denetim yapılmakta, bu tarz denetimde incelenecek belgeler değişik kriterlere göre seçilmektedir. Genelde de işlemin parasal büyüklüğü dikkate alınarak işlemler seçilmektedir.

1.4.1.2.1.1.9. Düzenlenecek Raporlar

Düzenlilik denetimi soncunda denetim raporu ve yargılamaya esas rapor olmak üzere iki çeşit rapor düzenlenmektedir. Denetim raporları TBMM'ye ve ilgili kurumlara sunulduğu gibi kamuoyuna da açıklanmaktadır. Kamuoyuna açıklanmasındaki amaç bütçe hakkının gereğidir. Böylece vatandaşlar verdiği vergilerin nerelere ve nasıl harcandığını öğrenmekte ve siyasal iktidara seçimler yoluyla hesap sorabilmektedir. Yargılamaya esas raporlar ise kamu zararına ilişkin olduğundan bunlar yargılanıp ilam düzenleninceye kadar taraflar dışında kimseye açıklanmazlar. Ancak ilamlar düzenlendikten sonra kişisel bilgiler karartılarak bunlarda Sayıştayın web sayfasında yayınlanmaktadır.

1.4.1.2.1.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, “kaynakların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin denetlenmesidir” (Coşkun, 2000: 51).

Uluslararası standartlarda performans denetimi; “*devlet faaliyetleri, programları ve düzenlemelerinin verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ilkeleri ile iyileştirmelere yol açma amacı gözetilerek gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi*” olarak tanımlanmaktadır (Mutluer vd, 2015: 113).

Özer'e (1997: 66) göre; performans denetimi daha çok verimlilik etkenlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali veya mali olmayan olayların, faaliyetlerin, bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesidir.

Köse'ye (2007: 75) göre de; kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynakların en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve planlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi olarak tanımlanabilir.

Performans denetimiyle amaçlanan vergi mükelleflerinden toplanan paralardan oluşan kamu bütçesinin ne ölçüde verimli, tutumlu ve etkin kullandığının tespitidir. Diğer bir deyişle performans denetiminin birinci amacı kamu kurum ve kuruluşların kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanıp kullanmadıklarını saptamaktır. Sözü

edilen denetiminin ikinci amacı ise, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşmak için yapılan çalışmaları geliştirmek ve denetlenen kurumlara bu konuda yardımcı olmaktır.

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinin ikinci fıkrasında, “*performans denetiminin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği*” denilerek Sayıştayca yapılan performans denetiminin temelini idarelerin ürettiği performans bilgisi olduğu hükme bağlanmıştır.

Sayıştayın karar organlarından olan Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu tarafından 6085 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin ikinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne dayanılarak çıkarılan 2014/2 Versiyon No.lu Aralık 2014 tarihli Sayıştay Performans Denetim Rehberi'nin “Performans Denetimin Hedefleri” başlığında aynen;

“... ”

Sayıştay, performans denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgisi; devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgidir.”

denildikten sonra performans bilgisini denetlerken Sayıştayın;

“• *Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,*

• *Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,*

• *Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek.”*

şeklinde üç temel hedefinin olduğu belirtilmiştir.

1.4.1.2.2. Kamu Denetçiliği Kurumu Aracılığıyla Yapılan Denetim

Bazı ülkelerde idare “ombudsman” (kamu hakemi), “mediateur” (arabulucu)

gibi kamu denetçileri tarafından denetlenmektedir. Batı ülkelerinde kamu denetçisi, kamu hakemi veya arabulucu, bir kurul veya örgüt değil; bir veya birkaç kişidir (Yıldırım, 2016: 183).

Ombudsmanlık sistemi 2010 yılında Anayasa'nın 74'üncü maddesinde yapılan değişiklikle hukukumuzda yerini almıştır. Anayasa'nın anılan maddesinde aynen;

“ ...

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/8 md.) Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/8 md.) Kamu Başdenetçisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oyla dört yıl için seçilir. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada üye tamsayısının salt çoğunluğu aranır. Üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır; dördüncü oylamada en fazla oy alan aday seçilmiş olur.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/8 md.) Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.” denilmektedir.

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 5'inci maddesinde;

“(1) Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir.

(2) Ancak;

a) (Mülga: 2/7/2018 - KHK/703/110 md.)

b) Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler,

c) Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar,

ç) Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetleri, Kurumun görev alanı dışındadır.”

denilerek Kurumun idarenin işleyişi ile ilgili şikâyetler üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak

ve idareye önerilerde bulunmakla görevli olduğu, ancak; yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler, yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar ve Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askerî nitelikteki faaliyetlerinin Kurumun görev alanı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

1.4.2. İdari Denetim

İdarenin yapmış olduğu işlem ve eylemlerin yine idare tarafından denetlenmesine idari denetim denir. Bu denetim, aynı kamu tüzel kişiliği içinde yer alan organlardan birinin diğerlerinin işlem ya da eylemlerini denetlemesi şeklinde olabileceği gibi, bir kamu tüzel kişinin yapmış olduğu bir işlem ya da eylemlerin bir başka kamu tüzel kişisi tarafından denetlenmesi şeklinde de olabilir. Söz konusu denetim iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.2.1. İç Denetim

İç denetim, her kuruluşun kendi içinde mevcut olup, idarenin kendi kendisini denetlemesidir (Coşkun, 1997: 263). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "İç denetim" başlıklı 63'üncü maddesinde aynen;

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

(Düzenleme ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. (Ek cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir."

denilerek iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan

bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olduğu, bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır.

Gündüz'e (1974: 63) göre; "iç denetim anlamında teftiş kurullarının herhangi birinin amacı: bağlı bulunduğu kuruluşun amacına en verimli şekilde, zamanında ve geçerli hukuk düzenine uygun; rasyonel olarak ulaşıp ulaşmadığını, amaca yönelmede metotların, yapılan işlem ve eylemlerin uygunluğunu, bunların optimum verimlilik, etkinlik ve ekonomi ile hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırmak ve kontrol etmek, sapmalar varsa meydana çıkarmak; genel düzeltme çarelerini önermek; eğitim, haberleşme, merkez ve taşra arasında köprü kurma, merkezdeki planlama ve düzenleme çalışmalarına katılma gibi hizmetlerin en uygun tarzda yürütmesine yardımcı olmaktır."

İç denetim; "idari işlem ve eylemi yapan idari birimin kendisini denetlemesi, hiyerarşik denetim, denetleme organı tarafından yapılan denetim (organik idari denetim) ve 5018 sayılı Kanun'a göre kurulan iç denetim birimlerince yapılan denetim" olmak üzere üç ayrı şekilde karşımıza çıkmaktadır.

1.4.2.1.1. İdarenin Kendisini Denetlemesi

İdare daha iyi bir yönetim hedefine ulaşmak için kendi kendini denetleyeceği gibi ilgililerin başvuruları üzerine de kendi kendini denetleyebilir. Şöyle ki;

İdari bir işlem veya eylem nedeniyle menfaatleri ya da hakları ihlal olan kişiler, eylem veya işlemi yapan idari makama başvurarak söz konusu idari işlemin geri alınmasını, kaldırılmasını, değiştirilmesini, iptal edilmesini veya eyleme son verilmesini, varsa zararlarının giderilmesini isteyebilirler. Bu amaçla yapılan başvurulara, "işlemi yapan makama yapılan idari başvuru" (Yıldırım, 2006: 77) veya "idari eylem başvurusu" denmektedir (Yıldırım, 2006: 95).

Örneğin; bir öğretim üyesine ödenen ek ders ücretinin Rektörün talimatıyla ödenmediğini düşünelim. Söz konusu öğretim üyesi bahse konu ek ders ücretinin ödenmemesine ilişkin işlemin iptali veya geri alınması için Rektörlüğe başvurabilir.

Rektörlük bu başvuru üzerine bahse konu işlemini gözden geçirir ve böylece de kendi kendini de denetlemiş olur.

İdarenin kendi kendini denetlemesi, “659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname” ile yeniden ve daha etkili olacak biçimde “uzlaşma” denen bir yöntemle düzenlenmiştir.

1.4.2.1.2. Hiyerarşik Denetim

Bir kuruluştaki, kamu görevlilerin ast- üst biçiminde örgütlenmesine hiyerarşi denilmektedir. Hiyerarşik denetim kapsamında amirlerin emirleri altında çalışan görevlilerin yaptığı işlemleri kontrol etme yetkileri vardır. Bu kontrol yetkisi kapsamında amirler emirleri altında çalışanların işlemlerini, onaylar, değiştirir veya geri iade edebilir. Hiyerarşik denetim en katı şekilde savunma ve güvenlik ile ilgili teşkilatlarda uygulanır.

Hiyerarşik denetim merkezden yönetimin bir sonucu olarak doğup büyümüşse de bugün, her kamu tüzel kişisinin iç bünyesinde de bir hiyerarşinin, hiyerarşik denetimin varlığından söz edilebilir (Arslan, 1978: 54).

Genel olarak amirlerin (üstlerin) memurlarını (astlarını) hiyerarşik olarak denetlemesi için herhangi bir mevzuat hükmüne gerek yoktur. Çünkü üstün astlarını denetlemesi, üstün yönetme görevi içerisinde değerlendirilir. Bu denetim hukukilik denetimini kapsadığı gibi yerindelik denetimini de kapsar. Hiyerarşik denetim kendiliğinden olabileceği gibi, başvuru üzerine de yapılabilir. Başvuru üzerine yapılan hiyerarşik denetim, özellikle idari yargılama usulü açısından son derece önemlidir. Çünkü buna göre yapılan denetim, dava açma süresini durdurur.

1.4.2.1.3. Organik İdari Denetim

Denetim organlarınca yapılan denetime, organik idari denetim de denilmektedir. Bu denetim, aynı tüzel kişilik içinde yer alan bir organın yapmış olduğu işlemin veya eylemin, yetkili bir başka organ tarafından denetlenmesidir. Esasında söz konusu denetim demokrasinin temel taşlarında biri olan kuvvetler ayrılığı ilkesinin idareye yansımından başka bir şey değildir. İdare içindeki teftiş kurulları bunlara örnek gösterilebilir.

Kamu denetim sistemi, 2004 yılına kadar sürekli gelişme gösteren teftiş kurullarından oluşmuştur (Yürekli, 2015: 259). Bu durum, veto edilen “15/07/2004 tarihli ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun”dan sonra değişmiştir. Çünkü veto edilen bu Kanun’dan sonraki süreçte teftiş kurullarının varlıkları tartışmalı hale gelmiştir. Nitekim 2004 yılından 2011 yılına kadar olan süreçte yeniden yapılandırılan kamu kurumlarında teftiş kurullarının isimleri “Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı” şeklinde değiştirildiği görülmektedir. Örneğin sosyal güvenlik kuruluşlarının birleştirilmesiyle kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığında teftiş birimi için bu isim tercih edilmiştir. Yine reorganize edilen “Vakıflar Genel Müdürlüğü”nde de aynı durumu görmek mümkündür.

Netice olarak 5018 sayılı Kanun’la da iç denetim birimleri kurulmuş ve böylece teftiş kurulların etkinliği azalmıştır.

1.4.2.1.4. 5018 sayılı Kanun’a Göre Kurulan İç Denetim Birimlerince Yapılan Denetim

Daha önce de belirttiğimiz üzere iç denetim mevzuatımıza 5018 sayılı Kanun’la girmiştir. Anılan Kanun’un 63’üncü maddesinde, iç denetimin kamu idaresine değer katma ve rehberlik etme amacıyla nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti niteliğinde, genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir denetim olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun’un 64’üncü maddesinde “İç denetçilerin görevleri”, 65’inci maddesinde “İç denetçilerin nitelikleri ve atanması”, 66’ncı maddesinde “İç denetim Koordinasyon Kurulu” 67’nci maddesinde de “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri” ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve böylece söz konusu denetim şeklinin yasal alt yapısı oluşturulmuştur.

Bugün bütün kurumlarda iç denetim birimleri bulunmaktadır. İç denetim birimi kurulmayan kuruluşlarda da iç kontrolün eksik olduğu değerlendirilmektedir. Sayıştay tarafından yapılan dış denetimde de iç denetçilerin raporlarında yararlanılmaktadır.

1.4.2.2. Dış Denetim

Bu denetim türünde denetçiler ile denetlenen kurum arasında organik bir bağ yoktur. Bu nedenle de denetlenen kuruluşun denetimin planlaması ve yürütülmesinde hiçbir rolü bulunmaz. Bu özellikleri dikkate alarak “dış denetimi, bir idari kurum ve kuruluşun kendisinden bağımsız başka bir idari kurum ve kuruluş tarafından denetlenmesidir.” şeklinde tanımlayabiliriz.

Köse (2007:16) de “dış denetimi, örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetim” olarak tanımlamaktadır. Yıldırım’a (2016: 175).göre de “bir idari birimin başka bir kamu kuruluşu tarafından denetlenmesine kısaca dış denetim denir.”

Dış denetim, vesayet makamlarınca vesayet yetkisi kapsamında yapılan vesayet denetimi ve özel denetim kuruluşlarınca yapılan denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.4.2.2.1. Vesayet Denetimi

Vesayet, sözcüğü anlamı bağlamında ilk olarak özel hukuka ait bir kavram izlenimi vermektedir. Ancak, kamu hukukunda vesayet veya idari vesayet denetimi, özel hukuktaki medeni vesayet anlamından çok farklıdır. Kamu hukukunda vesayet denetimi, merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki sınırlı denetim yetkisini açıklamak için kullanılır (Parlak ve Doğan, 2015: 15-16).

Diğer bir ifadeyle merkezi idarenin yerel yönetimler üzerindeki denetimine vesayet denetimi denilmektedir. Yıldırım’a (2016: 175) göre de “yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışındaki bir başka idari birim tarafından, yasaların gösterdiği sınırlar içinde denetlenmesidir. Vesayet denetimi yerinde yönetim kuruluşlarının organları üzerinde olduğu gibi işlemleri üzerinde de olur.”

Organlar veya görevliler üzerindeki vesayet denetimi; onların seçimleri veya atanmaları, seçimlerinin onaylanması, görevlerine son verilmesi şeklinde olmaktadır. Ancak yerel yönetimlerin seçilmiş organlarının organlık sıfatlarını kazanması veya kaybetmesine ilişkin itirazların çözüm yeri mahkemelerdir. Mahkemelerce bu kapsamda yapılan denetime yargısal denetim denilmektedir.

İşlemler üzerindeki vesayet denetimi ise; işlemleri onaylama, bozma, uygulamasını geciktirme biçiminde olmaktadır.

Vesayet denetimi denildiğinde yukarıda da belirtildiği üzere merkezi idarenin yerel yönetim kuruluşları üzerindeki denetimi anlaşılmaktaysa da; büyükşehir belediyelerinin de sınırları içindeki ilçe belediyeleri ile belde belediyeleri üzerinde vesayet denetimi mevcuttur.

1.4.2.2.2. Özel Denetim Kuruluşlarınca Yapılan Denetim

Yıldırım, (2016: 176) “özel denetim kuruluşlarınca yapılan denetimi, özel yetkili denetim kuruluşları tarafından idare üzerinde yapılan denetim” olarak tanımlamaktadır.

Bu tanım çerçevesinde değerlendirme yaptığımızda, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Kamu Denetçiliği Kurumu ve Bilgi Edinme ve Değerlendirme Kurulu tarafından yapılan denetimlerin bu denetim kapsamına girdiği açıktır.

Bunlardan Sayıştay ve Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından yapılan denetim aynı zamanda dolaylı yasama denetimi kapsamına da girdiğinde söz konusu başlık altında yukarıda açıklanmıştır.

1.4.2.2.2.1. Devlet Denetleme Kurulunca Yapılan Denetim

15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 3’üncü maddesinde;

“(1) Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanlığına bağlı üst denetleme organıdır. Kurul; Başkan ve sekiz üyeden oluşan Kurul Karar Organı ile denetim ve soruşturma grupları, Kurul Sekreterliği ve ona bağlı idari birimlerden oluşur.

(2) Kurul Cumhurbaşkanlığına bağlıdır. Kurul Başkan ve üyeleri Cumhurbaşkanına karşı sorumludur.”

denilerek Devlet Denetleme Kurulunun yapısı açıklanmıştır.

Söz konusu Kurul Cumhurbaşkanının emriyle çalışmakta olup, tüm kamu kurum ve kuruluşlarını ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşları, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarını, her

düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarını, kamuya yararlı derneklerle vakıfları denetleme yetkisine sahiptir.

1.4.2.2.2. Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunca Yapılan Denetim

Bilindiği üzere 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile herkese bilgi edinme hakkı, kamu kurum ve kuruluşlarına da bilgi verme yükümlülüğü getirmiştir. Yine aynı Kanun'da bu bilgi edinme hakkının nasıl kullanılacağı ve sınırlarının ne olduğu açıklanırken, bilgi verme yükümlüğünün yerine getirilip getirilmediği hususunda yaşanacak sorunları incelemek ve çözüm bulmak üzere Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu kurulmuştur.

Anılan Kurul kararları idari açıdan bağlayıcıdır. Bilgi Edinme ve Değerlendirme Kurulunun bu kararı ile idarenin bilgi verip vermeme konusundaki kararı denetlenmiş olur.

1.4.3. Yargısal Denetim

İdarenin yargısal denetimi, idareden bağımsız ve tarafsız mahkemelerce yapıldığı için uyuşmazlığın tarafları için önemli bir güvence oluşturmaktadır. İdarenin yargısal denetiminde iki ayrı sistem bulunmaktadır. Birincisi; Anglo- Sakson ülkelerinde uygulanan “yargı birliği” sistemidir. Diğeri ise Kara Avrupası ülkelerinde uygulanan “yargı ayrılığı” sistemidir.

Yargı birliği sisteminde alt derece mahkeme kararlarının temyiz edildiği tek bir yüksek mahkeme bulunmaktadır. Bu sistemde uzmanlaşmış idare mahkemeleri olabilir. Ancak bu uzmanlaşmış idare mahkemelerince verilen kararlara karşı genel yargı düzeni içerisinde yer alan üst mahkemeye itiraz edilebildiği için adli yargı sistemi dışında ayrıca idari yargı düzeninin varlığından söz edilemez.

Yargı ayrılığı sisteminde ise idarenin yargısal denetimi genel mahkeme olarak adlandırılan adliye mahkemelerinde değil, sırf bu amaçla kurulmuş, kendi üst mahkemeleri veya kanun yolları bulunan ve idari yargı düzeni içinde yer alan idare mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Ülkemizde de “yargı ayrılığı” sistemi uygulanmaktadır.

1.4.4. Kamuoyu Denetimi

Kamuoyu kavramı 20'nci yüzyılın başından itibaren bilim adamlarının üzerine eğildiği, incelediği bir konu olmuştur. Demokratikleşme, kitle iletişimin yaygınlık kazanması ve okuryazarlık oranında artışlar çağdaş anlamda kamuoyu kavramını geliştiren etmenler olmuştur (Atabek, 2002: 204).

Halkı ilgilendiren bir mesele hakkında belli bir zamanda ki genel yargı yahut ortak kanaate kamuoyu denir (Daver, 1993: 251).

Kamuoyu denetimi yönetimin denetlenmesi yollarındandır. Demokratik toplumlarda iktidarlar seçimle belirlendiğinde, yeniden seçilememe kaygısı nedeniyle kamuoyu tepkisi önemsenir. Bu nedenle kararlar alınırken kamuoyu eğilimi dikkate alınır. Ayrıca ortak akla önem veren yönetimler de kamuoyuna kulak verir, önerilerden yararlanır ve varsa hatalı işlemlerini düzeltir.

Etkin bir kamuoyu denetiminin olabilmesi için kamuoyunu oluşturan bireylerin ve toplulukların bilinçlenmesi gerekir. Çünkü yönetimi yönlendirebilmek için bilgi birikimi ve irade gerekmektedir. Yine kitle iletişim araçları etkin bir kamuoyu denetimi için olmazsa olmaz şartlardan biridir. Ayrıca hukuk sisteminin de kamuoyu denetimine imkân sağlaması önemli bir diğer koşuldur. Temel hak ve özgürlüklerin kısıtlandığı toplumlarda kamuoyu denetimi etkin olarak kullanılamaz.

Ülkemizde kamuoyunun oluşması için gerekli olan yasal alt yapı vardır. Anayasa'nın 22'nci maddesinde düzenlenen "Haberleşme hürriyeti", 25'inci maddesinde düzenlenen "Düşünce ve kanaat hürriyeti", 27'nci maddesinde düzenlenen "Bilim ve sanat hürriyeti", 28'inci maddesinde düzenlenen "Basın hürriyeti", 29'uncu maddesinde düzenlenen "Sürelili ve süresiz yayın hakkı", 33'üncü maddesinde düzenlenen "Dernek kurma hürriyeti", 34'üncü maddesinde düzenlenen "Toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı", 48'inci maddesinde düzenlenen "Çalışma ve sözleşme hürriyeti", 51'inci maddesinde düzenlenen "Sendika kurma hakkı", 54'üncü maddesinde düzenlenen "Grev hakkı", 67'nci maddesinde düzenlenen "Seçme ve seçilme ve siyasi faaliyette bulunma hakları", 68'inci maddesinde düzenlenen "Parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma hakkı" ve

benzeri hak ve hürriyetler ile ilgili hükümler kamuoyu denetimin oluşmasına imkân veren hükümlerdir.

Yine 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu hükümleri ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümleri ile 6085 sayılı Kanun'un Sayıştay Raporlarının kamuoyuna açıklanmasını öngören 44'üncü maddesi kamuoyu denetimine imkan veren düzenlemelerdir.



İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARININ KAPSAMI VE UNSURLARI

Çalışmamızın bu bölümünde kamu denetiminin en çok uğraş konusu olan kamu zararının kapsamı ve unsurları incelenmiştir. Bu kapsamda öncelikle kamu zararı kavramı, daha sonra da kamu zararı ile ilgili diğer kavramlar ve kamu zararı unsurları açıklanmıştır.

2.1. KAMU ZARARI KAVRAMI

Kamu zararı kavramı mevzuatımıza 5018 sayılı Kanun’la girmiştir. Ancak bu durum söz konusu kavramla ifade edilen hususların daha önce mevzuatımızda hiç düzenlenmediği anlamına gelmez. Daha önce söz konusu kavram yerine Hazine zararı, Devlet zararı gibi kavramlar kullanılmıştır.

5018 sayılı Kanunu’nun 71’inci maddesinin değişik birinci fıkrasında “*Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*” denilerek kamu zararının tanımı yapılmıştır.

Görüldüğü üzere söz konusu tanımda kamu zararının oluşması belli şartların gerçekleşmesi ile sınırlanmıştır. Oysa zarar, “Bir şeyin, bir olayın açtığı çıkar kaybı veya olumsuz kötü sonuç, dokunca, ziyan, mazarrat” olarak tanımlanmaktadır (Çevrimiçi, <http://tdkterim.gov.tr>, 08.05.2019). Hukuki tanımı ise; “Kişinin mal varlığında veya manevi varlığında ortaya çıkan eksilme” olarak yapılmaktadır (Yılmaz, 1985: 807). Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere zarar bir sonuçtur. “Zararın sebepleri çok farklı olabilir. Zararın sebepleri sorumluluk müessesesi ile ilgilidir. Zararın belli hallerin gerçekleşmesine bağlanması sözlük anlamında zarar olduğu halde, zarar olarak nitelendirilmemesine yol açar” (Geçgel, 2013:117).

Ayrıca Koçberber’e (2015:59) göre; “bu tanım, kamu zararının kapsamının ne olacağı sorununu da ortaya çıkarmaktadır.” Biz de bu görüşe katılmaktayız. Çünkü bahse konu tanımı dikkate aldığımızda bir kamu idaresi bütçesinden başka bir kamu idaresi bütçesine fazla ödemede bulunmasının kamu zararı sayılıp sayılmayacağı tartışmalıdır. Susmuş’a (2012: 19-32) göre; “iki kamu kurumu arasındaki ödemede,

ödemeyi yapan kurum yöneticisi kurumu zarara uğratmış olsa bile; konu ‘kamu’ açısından ele alındığında, daha açık bir deyimle her iki kurum da kamu kurumu olduğundan ve bir kamu kurumundan yapılan ödemeyi diğer kamu kurumu tahsil ettiğinden, kamu zararı söz konusu olmayacaktır.”

Orulluoğlu (2015: 13); “Bu sorunun mevcut yasal ve idari düzenlemeler ışığında cevaplandırılmasının mümkün görülmediğini ifade etmekle beraber, 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesindeki düzenleme ile buna paralel düzenleme içeren Yönetmelik’in, kamu zararının tespitinde esas alınacak kriterler arasında sayılan ‘Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla ve yersiz ödemede bulunulması’ hususu göz önünde bulundurulduğunda, genel yönetim içinde olsun veya olmasın idareler arasında yapılan transferler dahi kamu zararına konu edildiğinden her bir idarenin bir birinden bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekir” demektedir.

Sayıştay 6’ncı Dairesinin 04.02.2019 tarihli ve 629 Karar No.lu Kararında da;

“... 10 yıllık intifa hakkının aynı sermaye karşılığı Belediye tarafından ... A.Ş. ’ye devri KDV’ye tabi olmakla birlikte Belediyesi bütçesi bakımından kamu zararı oluşmadığından tazmin kararı verilememiştir.”

denilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=29307>, 10.05.2019).

Yine aynı Dairenin 11.12.2018 tarihli ve 593 Karar No.lu Kararında;

“... Söz konusu olayda yüklenici ile alt yüklenici arasında imzalanan sözleşmenin Damga Vergisinin ödenip ödenmediğinin idarenin memurlarınca aranması gerekeceğinden ... Belediyesi bütçesi bakımından kamu zararı oluşmamış olup tazmin kararı verilememiştir.”

denilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28520>, 15.05.2019).

Söz konusu kararlardan anılan Dairenin de kamu idarelerini bütçeleri itibariyle ayrı ayrı değerlendirerek kamu zararı saptaması yaptığı anlaşılmaktadır.

Kamu zararı kavramının kapsamını tam olarak belirlemek için Anayasa’nın 40, 125 ve 129’uncu maddeleri ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 12 ve 13’üncü maddeleri hükümlerinin de irdelenmesi gerekir. Anılan hükümlerde

memurların Devlet malına verdikleri zararlar ile görevleri sırasında üçüncü kişilere verdikleri zararların karşılanma biçimi düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemelerde kamu zararı kavramı kullanılmasa da memurların Devlet malına verdikleri zararlar ile görevleri sırasında üçüncü kişilere verdikleri zararlar nedeniyle anılan hükümler gereğince idareler tarafından ödenen tazminatlar da kamu zararı olarak kabul edilmelidir.

2.2. KAMU ZARARI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Kamu zararı tanımında yer alan ve kamu zararının belirlenmesinde esas teşkil eden kriterler içinde ifade edilen bazı temel kavramları kısaca açıklamada fayda olduğunu düşünmekteyiz.

2.2.1. Kamu Kaynağı

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, *"Kamu kaynakları: Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (I) bendinde ise; *"Kamu kaynakları: Kamuya ait veya kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirler, taşınır ve taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler, para, alacak ve haklar, borçlanma suretiyle elde edilenler dâhil her türlü değerler ile bağış ve yardımları ifade eder"* şeklinde tanımlanmıştır.

Her iki tanımı birlikte değerlendirdiğimizde kamu kaynağının oldukça geniş bir kapsamda ele alındığını görmekteyiz. Devlete veya kamuya ait taşınır ve taşınmaz mallar, para, alacak ve haklar ile borçlanmak suretiyle elde edilenler dâhil olmak üzere her türlü değer ile bağış ve yardımlar kamu kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu zararının belirlenmesinde kamu kaynağının ne olduğunun doğru saptanmasının önemi kadar bu kaynaklardaki değişimin doğru saptanması da önemlidir. Çünkü kamu zararı kamu kaynağındaki eksilişler ile artışların engellenmesi suretiyle, diğer bir ifadeyle kamu kaynağındaki olumsuz değişimler sonucu oluşmaktadır. Bu olumsuz değişim düzenlenmemesi gereken bir işlemin düzenlenmesi

sonucu oluşabileceği gibi, düzenlenmesi gereken bir işlemin düzenlenmemesi sonucu da oluşabilir.

2.2.2. Kamu Gideri

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, *"Kamu gideri; Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre kamu giderlerinin; yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler şeklinde tasnifi mümkündür.

2.2.3. Kamu Geliri

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, *"Kamu geliri; Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre kamu gelirlerini; vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler, hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler şeklinde tasnif edebiliriz.

2.2.4. İlgili

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinin değişik üçüncü fıkrasında, *"Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak*

faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.” denilerek kamu zararının ilgililerden tahsil edileceği belirtilmiştir. Ancak bu ilgililerden kimin kastedildiği anlaşılamamaktadır. Maddenin değişik son fıkrasında da, *“Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.”* denilerek kamu zararının, zarara neden olan kamu görevlisi veya diğer gerçek ve/veya tüzel kişilerden tahsil edileceği belirtilerek kamu zararının kapsamı, bu zararın tahsil edileceği kimseler bakımından genişletilmiştir.

Esasında bahse konu fıkradaki *“diğer gerçek ve tüzel kişilerden”* kimin kastedildiği belli değildir. Bu ifadeden zarara neden olan diğer gerçek ve tüzel kişiler kast edilmiş olabileceği gibi kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişilerin de kast edildiği düşünülebilir. Zarara diğer gerçek ve tüzel kişilerin sebep olması halinde bu zararın birinci fıkradaki tanım karşısında kamu zararı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle buradaki ifadede kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişilerin kast edildiğini düşünmekteyiz.

Zaten anılan Kanun maddesinin son fıkrasında verilen yetkiye istinaden çıkarılan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in değişik 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde de “İlgili” kavramının, kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişileri ifade ettiği belirtilmiştir.

2.2.5. Sorumlu

Kamu zararını ilgilendiren hususların en karmaşığı ve zor olanı sorumlu ve sorumlulukların doğru tespitidir. 5018 sayılı Kanun’da tanımlanmayan “Sorumlu” kavramı Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in değişik 4’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (h) bendinde, *“h) Sorumlu: Kamu zararının oluşmasına sebep olan kamu görevlisini ifade eder.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımda belirgin olan tek şey sorumluda kast edilen kişinin kamu görevlisi olduğudur. Ancak hangi kamu görevlisi olduğu bu tanımda belirtilmemiştir. Bu ancak

5018 sayılı Kanun hükümleri irdelenerek tespit edilebilir. Bu çerçevede anılan Kanun hükümlerini irdediğimizde; sorumluların, işlemlerin kararlaştırılması, gerçekleştirilmesi, kontrolü ve muhasebe kaydı süreçlerinde yer alıp, bu işlemlere ilişkin belgeleri düzenleyen ve kontrolü gerçekleştiren kamu görevlileri olduğu sonucuna varmaktayız. Bunlar mali işlem sürecinde, bakan, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi sıfatlarıyla yer almaktadırlar. Burada en karmaşık ve sayısız belirsiz olan sorumlular gerçekleştirme görevlileridir.

Bu sorumlular ve sorumluluk halleri izleyen bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.3. KAMU ZARARININ UNSURLARI

Genel olarak sorumluluktan bahsedebilmek için; “fiil (davranış), zarar, illiyet bağı ve kusur sorumluluğu için “kusur” (hukuka aykırılık) unsurlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu unsurlardan birisi eksik ise, sorumluluktan söz edilemeyecektir” (Çağlayan, 2015: 88).

5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesi hükmündeki kamu zararı tanımına göre kamu zararının, “kamu görevlisi, kusur, mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem, illiyet bağı ve zarar” olmak üzere beş unsuru bulunmaktadır.

2.3.1. Kamu Görevlisi

Kamu zararının varlığından söz edebilmek için, zarara neden olan karar, işlem ve eylemin bir “kamu görevlisi” tarafından yapılmış olması gerekir. Kamu görevlisinin dahlinin bulunmadığı zararlar kamu zararı olarak nitelendirilemez.

Anayasa’nın 128’inci maddesinde yer alan, “*Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür.*” şeklindeki hüküm ile 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun’un 2’nci maddesinde, “*Bu Kanun, Devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürüttükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri ifa eden memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlar hakkında uygulanır.*” şeklindeki hükmü incelediğimizde kamu görevlisi kavramıyla ilgili olarak

iki ortak noktanın olduğunu görmekteyiz. Bunlar; “kamu hizmetinin varlığı ve devamlı surette idare kadrosu ve hiyerarşisi içinde bulunmaktır” (Demren Dönmez, 2011: 97).

Kamu görevlileri deyimi, “kamu kurum ve kuruluşlarının genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yürüten kişileri kapsar”(Gözübüyük ve Tan, 2010: 917).

Kanlıgöz’e (1993: 195) göre, “konuya 1982 Anayasası’nın bütünü açısından yaklaşıldığında, Anayasanın geniş ve dar anlamda olmak üzere iki tür kamu görevlisi kategorisi öngörmüş olduğu söylenebilir. Bu konuda aksi fikirde olan yazarlar da bulunmakla birlikte, ‘geniş anlamda kamu görevlileri’; hukuki durumlarına ya da yaptıkları görevin niteliğine bakılmaksızın, Cumhurbaşkanından işçilere kadar kamu kesiminde görev yapan herkesi içermektedir. ‘Dar anlamda kamu görevlisi’ kavramı ise; genel olarak Anayasa’nın 128’nci maddesinde düzenlenmiş olan memur ve diğer kamu görevlilerinden oluşmaktadır. Bir başka ifade ile; ‘dar anlamda kamu görevlileri’ devletin siyasal yapısını oluşturan (yasama ve yürütme) organlarındaki görevliler ile özel hukuk hükümlerine tâbi olarak çalışan işçiler dışındaki kamu görevlilerini kapsamaktadır.”

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 6’ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise, “*Kamu görevlisi deyiminden, kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi anlaşılır.*” denilerek kişinin kamu görevlisi sayılması için aranacak yegâne ölçütün, gördüğü işin kamusal faaliyet olması gerektiği ifade edilmiştir.

Aydın’a (2010: 126) göre; “kamu görevlisi kavramı, Türk hukuku açısından önem arz eden bir kavram olması hasebiyle, değişik hukuk dalları, konuyu farklı bakış açılarıyla ele alarak düzenlemiş bulunmaktadır. Ceza hukukundaki kamu görevlisi kavramı, diğer hukuk dallarındaki kamu görevlisi kavramından farklılık arz etmektedir.”

Çağlayan (2015: 89) yargı kararlarından yola çıkarak kamu görevlisini; “kamu tüzel kişisinde kamu hukuku bağı ile (Atama, idari, hizmet sözleşmesi, seçim gibi) istihdam edilen ve kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yerine getiren kişiler” şeklinde tanımlanabileceğini belirtmektedir.

Aksoy ve Kızılkaya'ya (2017: 58-59) göre; “kamu zararı açısından kamu görevlisini; kamu zararının oluşumu sürecinde yer alan görevliler şeklinde tanımlamak mümkündür. Örneğin, harcama sürecinde meydana gelen kamu zararından sorumlu olabilecek kamu görevlileri, olayın niteliğine bağlı olarak harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi ve süreçte yer alan diğer görevliler ve bazen de üst yönetici olabilir. Söz konusu görevliler tek başına sorumlu olabilecekleri gibi birlikte ve müteselsilen de sorumlu olabilirler.”

Bize göre de kamu zararının unsuru olan kamu görevlisinin belirlenmesinde önemli olan unsur, kişinin 5018 sayılı Kanun kapsamına giren idarede görevlendirilmesi ve bu görevi nedeniyle de gelir, gider ve mal işlemlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde yer almasıdır.

2.3.2. Kusur

Kusur, hukuka aykırılıkla karıştırılmaya çok elverişli bir kavramdır. Hukuka aykırılık, fiilin bir hukuk kuralına aykırı olduğunu, kusur ise; bu hukuk kuralına aykırı fiile ilişkin iradesi nedeniyle failin davranışının kınanan bir davranış olmasını ifade eder (Oğuzman ve Öz, 2014: 54). Daha açık bir ifadeyle kusur, bir davranışın hukuk düzenince kınanabilirliğine denilmektedir (Erişgin, 2015: 97). Dolayısıyla irade ile ilgilidir. Hukuk düzeninde sapan irade bilerek ve istenerek oluşmuş olabileceği gibi bilmeden veya gerekli özenin gösterilmemesi sonucunda da oluşabilir. Bu nedenle kusur, bir taraftan kast ve ihmal, diğer taraftan ağır kusur ve hafif kusur ayrımına tabi tutulur. Kast, hukuka aykırı sonucun bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. İhmal ise; sonucun hukuka aykırı olduğu bilinmesine karşın gerçekleşmemesi için gerekli özenin gösterilmemesidir. İhmal de, ağır ihmal ve hafif ihmal olmak üzere ikiye ayrılır: Ağır ihmal, herkesin gösterilebileceği en basit bir özen ve tedbirin gösterilmemiş olmasıdır. Hafif ihmal ise ancak tedbirli kimselerden beklenebilecek bir özenin gösterilmemiş olmasıdır.

Borçlar hukukçularının doktrinde tartıştığı iki kusur teorisi vardır. Bunlardan biri sübjektif kusur teorisi, diğeri ise objektif kusur teorisidir. Objektif kusur teorisinde objektif tipin esas alınması gerektiği savunulur. Yani failin davranışının mantıklı, makul ve aynı meslek grubundaki ortalama insan tipi davranışında sapıp saptığına

bakılır. Sübjektif kusur teorisinde ise, kişinin tecrübesine, yaşına, hasta olup olmadığına ve benzeri kişisel özelliklerine göre durum değerlendirmesi yapılır.

Kamu zararının varlığından söz edebilmek için kamu görevlisinin kusurunun mevcudu gerekir. Kamu görevlisi kusurlu değilse kamu zararının varlığından söz edilemez. 5018 sayılı Kanun, kamu zararından sorumluluk bakımından, kusurun dereceleri ve ağırlığı bakımında bir ayırım yapmamıştır. Kasten zarara neden olunmuşsa burada sorumluluğun doğacağı noktasında bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak zarar ihmali bir davranış sonucunda meydana gelmişse sorumluluk nasıl saptanmalıdır? Akyılmaz'a (2015; 50) göre; "bu durumlarda ağır ihmal ve hafif ihmal ayrımı yapılması gerekir. Eğer bir kamu görevlisi o zararlı sonucu öngörmemiş ama normal bir kamu görevlisinden beklenecek bir davranışta bulunmayarak o zarara neden olmuşsa bu onun ağır ihmali olduğunu gösterir. Ama dikkatli bir kamu görevlisinden beklenecek özenin gösterilmemiş olması nedeniyle zarar meydana gelmişse, hafif ihmali vardır ve bu gibi durumlarda o kamu görevlisi için kamu zararından söz edilmemesi gerekir."

Yine Akyılmaz'a (2015; 51) göre; "hizmet kusuru ile kişisel kusurun bir arada bulunduğu durumlarda eğer hizmet kusuru karakteri baskın ise yine kamu zararından bahsetmemek gerekir. Yani her halükarda hizmet kusurundan, hizmetin anonimliğinden sıyrılıp tek başına belli bir kamu görevlisine atıf ve izafi olunabilecek bir kusur varsa kamu zararı söz konusudur."

Sezginer'e (2015: 70) göre; mevzuatın yorumlanması, değerlendirilmesinde yapılan hatalar hizmet kusurudur. Bize göre de yorum farklılıklarının söz konusu olduğu durumlarda kamu görevlisinin kusurundan bahsedilemez. Çünkü bu durumlarda ödemeye esas mevzuatın kamu görevlisinin yorumladığı şekilde yorumlanması mümkündür. Hakkında hem mevzuata uygunluğu, hem de mevzuata aykırılığı yönünde farklı yargısal içtihatların olduğu ödemeler bu durumun tipik örneğini oluşturur. Dolayısı ile mevzuatın yorumundan kaynaklanan fazla ödemelerde kusurun varlığından söz edilemeyeceğinden, bu fazla ödemelerin 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde tanımlanan anlamda kamu zararı olarak nitelendirilemeyeceği kanaatindeyiz.

2.3.3. Mevzuata Aykırı Karar, İşlem veya Eylem

Kamu zararından söz edebilmek için ortada ayrıca mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemin bulunması gerekir. Çünkü 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde tanımlanan kamu zararı tanımında "mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem" ifadesi kullanılmıştır.

Hukuki işlem hukuk âleminde değişiklik yapan irade açıklamalarıdır. Bu kapsamda idari işlem, idarenin idare hukuku alanında hukuki sonuç doğuran, değişiklik meydana getiren kamu hukuku işlemidir.

Anılan maddede işlem ve karar kavramı birlikte kullanılmıştır. İdare hukukunda kararlara genellikle işlem adı verilmektedir. Ancak bu iki kavramın birlikte kullanılmasının bir anlamı olmalıdır. Buradaki "işlem" kavramlarını, hukuk alanında değişiklik meydana getiren icra-i nitelikteki işlemleri anlatmak üzere; "karar" kavramını da, hukuk alanında değişiklik meydana getirmeyen, icra-i olmayan (hazırlık işlemleri, iç düzen işlemleri, bildirici işlemler gibi) işlemleri ifade etmek üzere kullanıldığını söyleyebiliriz (Çağlayan, 2015: 90).

İdari eylem; ya bir idari işlemin uygulaması şeklinde ya da herhangi bir işleme dayanmadan maddi anlamda görülen iş, hareket, ameliye ve çalışmalarır.

Mevzuata aykırılıktan sadece kanunlara aykırılık anlaşılmamalı. İdareyi bağlayan hukuk kurallarından biri de, bizzat idare tarafından yapılan düzenleyici işlemlerdir. Bu düzenleyici işlemlerden yönetmelik Anayasa'da düzenlenmiştir. Ancak idarenin düzenleyici işlemleri sadece Anayasa'da düzenlenen bu işlemde ibaret olmayıp, genel düzenleme yetkisi kapsamında kararname, karar, genel tebliğ, genelge, tebliğ, sirküler, tamim, vs. düzenleyici işlemler yapması mümkündür (Günday, 2004: 99). Dolayısıyla kamu görevlileri işlem ve eylemlerinin tesisinde söz konusu düzenleyici işlemlere de uymak zorundadırlar.

Burada idari işlemlerin mevzuata aykırılığının kimin tarafından tespit edileceği sorunu söz konusudur. Çünkü idare hukukunda idari işlemler "hukuka uygunluk karinesi"nden yararlanır. Yani idari işlemler, mahkemece iptal edilmedikçe veya idarece geri alınmadıkça hukuka uygun kabul edilir. Bu nedenle de hukuka uyguluk

karinesinin cari olduğu hukuk sisteminde idari işlem ve eylemlerin hukuka aykırı olduğunun tespit usul ve esasları önem arz etmektedir.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in değişik 7'nci maddesinde;

“(1) Kamu zararı 6 ncı maddede belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle;

a) Kontrol, denetim veya inceleme,

b) Sayıştayca kesin hükme bağlama,

c) Yargılama,

sonucunda tespit edilir.

(2) Tespit edilen kamu zararına ilişkin yazı, tutanak, rapor, ilâm ve benzeri belgeler ilgili kamu idaresine gönderilir.”

denilerek kamu zararının kontrol, denetim veya inceleme, Sayıştayca kesin hükme bağlama ve yargılama sonucunda tespit edileceği ve bu tespitlerin ilgili kamu idaresine gönderileceği belirtilmiştir.

2.3.4. Zarar

Zarar kişinin malvarlığında iradesi dışında oluşan eksilmedir. Diğer diğer bir ifadeyle zarar; zarara yol açan davranış olmasaydı malvarlığının alacağı durumla, davranışın gerçekleştirmiş olması sonucu malvarlığının aldığı durum arasındaki farktır. Malvarlığı kişiye ait para ve para ile ölçülebilen tüm değerlerdir. Zarar belli ayrımlara tabi tutularak açıklanabilir. Bu ayrımlar, kişilere verilen zarar, mala verilen zarar ve diğer zararlar ile maddi zarar ve manevi zarar şeklinde yapılmaktadır. Kişiye ilişkin zararlar, kişi uğradığı maddi ve manevi zararları isteyebilir. Maddi zararlarının kapsamına menfi zarar olarak da nitelendirilen malvarlığında oluşan fiili zararlar (Bir trafik kazası sonucunda kişinin aracında oluşan maddi hasar ve hastane masrafları gibi zararlar) ile müspet zararlar/ yoksun kalınan kar (trafik kazasından dolayı ticari aracın çalıştırılmadığı günler boyunca elde edilemeyen kar) girer. Manevi zararlar ise kişinin şahsında oluşan zarardır. Diğer bir ifadeyle manevi zarar haksız fiil sonucunda kişinin duyduğu acı, elem ve üzüntüye ilişkindir.

Yukarıda açıkladığımız zarar kavramı kamu zararı kavramını da kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle her kamu zararı aynı zamanda zarar kavramı kapsamına da girmekte, ancak her zarar kamu zararı kavramı kapsamına girmemektedir. Kamu zararına kamu görevlileri neden olmaktadır. Ayrıca kamu zararı kavramı 5108 sayılı Kanun'da belirtilen kapsamdaki kamu idarelerinde oluşan zarardır. Bu bakımdan zarar kavramı, ayrıca kamu malına verilen zarar, üçüncü kişilere verilen zarar ve kamu zararı şeklinde de bir ayrıma tabi tutularak da incelenebilir.

Kamu malına verilen zarar, kamu görevlilerinin kendilerine görevi gereği teslim edilen Devlet malına kasten veya gerekli itina ve özeni göstermemesi sonucunda verdikleri zarardır.

Üçüncü kişilere verilen zarar; kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile belirlenmiş görevlerini kasıt, ihmal veya tedbirsizlik sonucu gerekli dikkat ve itina ile yapmamaları sebebiyle idarenin veya kişilerin uğradığı zararlardır.

Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasından doğan zarardır.

Sorumluluk hukukunda, somut bir zarar oluşmadan tazmin yükümlülüğünün söz edilemez. Tazmin yükümlülüğünün en önemli unsurunu zarar oluşturur. Zarar yoksa tazmin yükümlülüğü de olamaz. Kamu zararında da kamu görevlisinin sorumluluğundan söz edilebilmesi için zararın gerçekleşmiş olması şarttır. Diğer bir anlatımla kamu kaynağında eksilmenin veya gerçekleşmesi gereken bir artışın gerçekleşmemesinin fiilen oluşmuş olması gerekir. Bu kapsamda muhtemel zarar tazmin yükümlülüğüne yol açan bir zarar değildir.

Nitekim Sayıştay 6'ncı Dairesinin 29.01.2013 tarihli ve 10 Karar No.lu kararında da;

“... sorguya konu edilen ...-TL tutarındaki idari para cezası sorgu üzerine de olsa soruşturma zamanaşımı dolmadan tahakkuk ettirilmiş ve bu tutarın da ...-TL'si tahsil edilmiş, geriye kalan ... TL'sinin ise tahsilat süreci devam etmektedir. Bu durumda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

Kanunu'nun 71'inci maddesinde tanımlanan anlamda kamu zararı doğmamış olduğundan, tazmin sorumluluğundan bahsetmek hukuken mümkün değildir.

Ayrıca zamanaşımına uğramadığı için tahsil imkanı bulunan belediyenin 3'üncü şahıstaki alacağının sorumlulara tazmin hükmedilmesi hukukun adalet ilkesi ile de bağdaşmaz."

denilerek kamu zararının oluşması için ortada somut bir zararın oluşması gerektiği belirtilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=18444>, 02.06.2019).

2.3.5. İlliyet Bağı

Hukukta bir işlem veya eylemden dolayı bir kişinin tazmin sorumluluğunun olabilmesi için işlem ve eylem ile zarar arasında neden sonuç ilişkisi olması gerekir. Bu neden sonuç ilişkisine illiyet bağı denir.

Eğer ortaya çıkan zarar ile idarenin eylem ve işlemi arasında bir illiyet bağı bulunmuyorsa idarenin sorumluluğundan bahsedilemez (Gözler, 2009: 1319). Zarar ile zararı doğuran davranış arasında doğrudan doğruya bir ilişki bulunmalıdır, biri diğerinin uygun ve normal sonucu olmalıdır. (Gözübüyük, 2010: 316). Özel hukukta da haksız fiil failinin tazminat borcunun doğabilmesi için hukuka aykırı fiil ile zarar arasında bir illiyet bağının bulunması gerekir (Akıntürk, 1999: 80).

Bu manada kamu kaynağındaki azalış veya engellenen artış kamu görevlilerin kararı, işlem veya eylemlerinden kaynaklanması gerekir. Ortaya çıkan zarar hayatın olağan akışına göre kamu görevlisinin işlem ve eyleminin sonucu değilse kamu zararından söz edilemez. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 7'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.*" denilerek sorumluların tazmin yükümlülüğü kamu zararı ile mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri arasında illiyet bağının varlığına bağlanmıştır.

Mücbir sebep ve beklenmeyen hal de illiyet bağını keser. Yine zarar görenin ve üçüncü kişinin kusuru da illiyet bağını keser.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ZARARINDA SORUMLULUK VE SORUMLULAR

Bu bölümde genel olarak sorumluluk kavramını irdelendikten sonra kamu zararından sorumlu tutulanlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.1. SORUMLULUK

Türk Dil Kurumu sözlüğünde sorumluluk, “kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, mesuliyet” şeklinde tanımlanmıştır (Çevrimiçi, <http://www.tdk.gov.tr>, 02.06.2019). Yılmaz’a (1985: 234) göre; sorumluluk, “uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü olma ve işlenmiş bir suçun cezasını çekmedir.”

Hukuki anlamda sorumluluk, kişinin bir işleminin, eyleminin ya da hukukun kendisiyle ilişkilendirdiği bir olayın sonuçlarına katlanma sorumluluğudur. Bu sorumluluk bazen cezai, bazen mali sorumluluk şeklinde bazen de her ikisini kapsar şekilde karşımıza çıkmaktadır. Mali sorumluluğa çoğu zaman hukuki sorumluluk da denir. Bu hukuki sorumluluk kavramıyla iki şey anlatılır. Bunlardan birincisi sorumluluğun kaynağı diğer bir ifadeyle neden sorumlu tutulduğudur. Bu anlamda sorumluluk sözleşmeden, haksız fiilden, sebepsiz zenginleşmeden ve vekâletsiz iş göremeden olmak üzere dört sebepten doğmaktadır.

Sorumluluk kavramıyla anlatılan ikinci şey ise, sorumlu tutulan kişinin ne ile sorumlu tutulduğu, yani sorumluluğun yaptırımının ne olduğudur. Bu kapsamda şahısla sorumluluk ve malvarlığıyla sorumluluk ayrımı yapılır. Şahısla sorumlulukta borçlu borcunu almak için borçluyu köleleştirebilmekte, hapsedebilmekte ve öldürebilmektedir. Bu ilkel toplumlarda uygulama alanı bulan bir yöntemdir.

Günümüz modern Devletlerde malvarlığıyla sorumluluk esastır. Alacaklının, borcunu rızaen ödemeyen borçlunun malvarlığına Devlet gücünden yararlanarak el koymasına malvarlığıyla sorumluluk denir. Bu sorumluluk türünde aynı sorumluluk ilkesi geçerlidir. Borçlu sadece malvarlığıyla sorumludur. Borcunu ödeyemediği zaman hapsedilemez. Yine bu ilke gereğince borçlu bireysel olarak sorumludur. Alacaklı borçlu dışında kimselere söz gelimi aile üyelerine müracaat ederek alacağını

alamaz. Malvarlığıyla sorumlulukta geçerli olan diğer bir ilke değer itibariyle sorumluluk ilkesidir. Bu ilke gereğince borcunu ödemeyen borçlunun malları kendiliğinde alacaklının malvarlığına geçmez. Ancak Devlet gücünden yararlanarak borçlunun malvarlığına el konulur ve bu malvarlığı satışa çıkarılır tahsil edilen para alacaklıya ödenir. Ayrıca malvarlığıyla sorumlulukta sınırsız sorumluluk ilkesi geçerlidir. Bu ilkeyle borçlunun haczedilemeyen malları dışındaki tüm malvarlığıyla sorumlu olduğu anlatılır. Malvarlığıyla sorumlulukta konu itibariyle sorumluluk ile belli miktarda sorumluluk söz konusu olmaktadır. Konu itibariyle sorumlulukta sorumluluk sorumlunun belli bir malı ya da belirli kategorideki malları ile sınırlandırılır. Buna başkasının borcu için bir kimsenin belli bir malını rehin vermesi örnek gösterilebilir. Belli miktarla sorumlulukta ise borçlu belli miktardaki malı için tüm malvarlığıyla sorumlu tutulur.

Kamu hizmetlerini belli yetkiler çerçevesinde yürüten kamu görevlilerine de belli sorumluluklar yüklenmiştir. Bunlar siyasi, idari, cezai ve mali sorumluluklardır. Bir anlamda sorumluluk yaptırma bağlanmış yetki anlamına gelir (Cebeci ve Tosun, 2008:26). Bu sorumlulukları kesin çizgilerle birbirinden ayırmak mümkün değildir. Bazen bir işlem nedeniyle cezai, idari ve mali sorumluluk birlikte doğabilmektedir.

Ülkemizde idare ile kamu görevlisi arasındaki ilişki statü hukukundan doğan ilişkisidir. Bu nedenle kamu görevlisinin kişisel kusuru nedeniyle idareye verdiği zararın tazmininin hukuki niteliği haksız fiil sorumluluğudur (Aksoy ve Kızılkaya, 2017; 79). Kamu personelinin mali sorumluluğu Anayasa'mızda genel olarak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanun'da kısmi şekilde, 5018 sayılı Kanun'da ise özel olarak düzenlenmiştir (Gürocak, 2010: 153).

Adli yargıda, durum kanuni unsurlarıyla tanımlandıktan sonra fiil-fail bağlantısı hazırlık tahkikatı son tahkikat yargılama suretiyle hâkim tarafından saptanır. Hesap yargılamasında ise sorumlular önceden kanunla belirlenmiş durumdadır (Bayar, 2010: 48). Bu nedenle 5018 sayılı Kanun'da sorumluluk halleri ve sorumlu tutulacaklar sorumluluk sıfatlarıyla belirlenmiştir. Bunun sebebi kamu kaynağı üzerinde ne şekilde olursa olsun tasarrufta bulunanların mali sorumluluklarının ortaya konabilmesidir. Ancak sorumlular ve sorumlulukları her olayın soruşturulması neticesinde tespit edilebilecektir (Tosun ve Cebeci, 2008: 95).

Öte yandan 5018 sayılı Kanun’la, bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde saydamlığın sağlanması, iyi bir hesap verme mekanizmasının kurulması ve bu açıdan harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulması amaçlanmıştır.

Anılan Kanun’da yetki ve sorumluluk dengesi kurulurken yetkiler yanında yaklaşık 15 maddede sorumluluklardan söz edilmektedir. Bu kapsamda söz konusu Kanun’la “hesap verme sorumluluğu” getirilmiştir. Bu sorumluluk kişilerin görevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediyelerinin hesabını verme zorunluluğudur (Mutluer vd, 2005: 139).

3.2. KAMU ZARARINDAN SORUMLU TUTULANLAR

5018 sayılı Kanun’un 10, 11, 31, 32, 33 ve 61’inci maddelerini incelediğimizde; “sorumluların bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkililerinden oluştuğunu görmekteyiz” (Geçgel, 2019; 57).

Görev unvanları üzerinde kurulan bu sorumluluk açıkça ifade edilmese de; anılan Kanun’un 8’inci maddesinde ifade edilen her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların yetkili kılınmış mercilere hesap verme sorumluluğudur. Bu sorumluluk bakanların bakanlıklarının kesin hesabını, harcama yetkilisinin kullandığı bütçenin ve malların hesabını, muhasebe yetkilisinin yönetim dönemi hesabını verme sorumluluğu ile mali işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmemesinden doğan mali sorumluluktur. Mali sorumluluk kamu kaynağında azalışa neden olma ve artışa engel olma sonucu oluşan zarardan tazmin sorumluluğudur.

Diğer taraftan yeni mali yönetim sisteminde kesin çizgilerle olmamakla birlikte mali, idari ve siyasi görev ve yetkiler birbirinde ayrılmıştır. Siyasi yetkililer bakanlardır. Mali yetkililer ise; üst yönetici, harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, ön mali kontrol görevlisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisidir.

Hukukumuzda bireysel sorumluluk esas olmakla birlikte, bazı durumlarda meydana gelen zarar birden fazla kişinin eseri olabilir. Bu durumda tek kişinin

sorumluluğuna gidilmesi hukukun temel ilkesi olan adalet ilkesine uygun düşmez. Bu nedendir ki 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 162-168'inci maddelerinde müteselsil borçluluk müessesesi düzenlemiştir. Müteselsil borçluluk, alacaklının istediği borçluya borcun tamamının ifasını talep edebildiği, her bir borçlunun da alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olduğu borç ilişkisidir (Akar, 2018: 326)

Anılan Kanun'un 162'nci maddesinde; *“Birden çok borçludan her biri, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiğini bildirirse, müteselsil borçluluk doğar.*

Böyle bir bildirim yoksa, müteselsil borçluluk ancak kanunda öngörülen hâllerde doğar.” denilmektedir.

Söz konusu hükme göre, müteselsil sorumluluk sözleşme veya kanundan olmak üzere iki şekilde doğar. Diğer bir ifadeyle müteselsil borç ilişkisi tarafların iradeleri ile bunu kararlaştırmış olmaları veya kanunun bu hususu düzenlemiş olmasıyla doğar.

6085 sayılı Kanun'un “Sorumlular ve sorumluluk halleri” başlıklı 7'nci maddesinin üçüncü fıkrasında da, *“Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazminle yükümlüdür.”* hükmüne yer verilmiştir.

Bahse konu mevzuat hükümlerini birlikte değerlendirdiğimizde; hesap yargılamasında kamu zararına birden fazla sorumlunun sebep olduğunun tespiti halinde oluşan bu zarardan söz konusu sorumluların müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği açıktır.

3.2.1. Bakanlar

5018 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde;

“Bakanlar, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikaların uygulanması ile bakanlıkların ve bakanlıklara bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi

Başkanlığı, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için Çevre ve Şehircilik Bakanına aittir.

(Değişik ikinci fıkra: 24/7/2008-5793/31 md.) Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar.

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler”

denilmek suretiyle bakanların sorumluluk esasları belirlenmiştir.

Geçgel'e (2019; 57) göre; “Bakanlar 5018 sayılı Kanun’la harcama süreci dışında tutulduğundan hesap yargısında bakanların mali sorumluluğuna hükmedilmesi mümkün değildir. Yurtdışı geçici görevlendirme gibi bazı işlemlerde harcama öncesi bakanlardan izin alınmaktaysa da bu izin işlemi harcama sürecine doğrudan dâhil bir işlem değildir.”

3.2.2. Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kanun’un 11’inci maddesinde;

“Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. (Mülga ikinci cümle: 3/10/2016-KHK-676/69 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7070/55 md.) (Ek cümle: 2/7/2018-KHK-703/213 md.) Bakanlıklarda en üst yönetici Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler”

2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesinde de;

“Bakanlar kendilerine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından, bakan yardımcıları ise kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından en üst yönetici sayılması 5018 sayılı kamu mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 11inci maddesi uyarınca uygun görülmüştür.”

denilmektedir.

Anılan hükümlere göre üst yöneticiler, bakanlıklarda bakan ve bakan yardımcıları, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde valiler, belediyelerde ise belediye başkanı üst yöneticidir.

Üst yöneticilerin 11’inci maddede belirtilen görev ve yetkileri yanında ayrıca, harcama yetkilisini belirleme, diğer idarelere verilecek paylar için ödenek ekleme, şartlı bağış ve yardım kaydına izin verme, idare faaliyet raporunu hazırlama, muhasebe yetkilisini atama, iç denetçiyi atama ve idare alacaklarının silinmesine izin verme gibi görev ve yetkileri de vardır.

Üst Yöneticiler 5018 sayılı Kanun’un 11’inci maddesi ile diğer muhtelif maddelerinde belirtilen görevlerinin gerektirdiği sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Üst yöneticiler de istisnai haller hariç harcama sürecinde yer almazlar. Harcama sürecini başlatma ve sona erdirmeye görev ve sorumluluğu harcama yetkilisine aittir. Üst yöneticinin sorumluluğu bağlı olduğu bakana karşı olup sorumluluğu idaridir. Vali ve belediye başkanının üst yönetici sıfatıyla sorumluluğu ilgili idarelerin meclislerine karşıdır.

Genelde mali sorumluluğu bulunmayan üst yöneticilerin bazı hallerde mali sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. Nitekim Sayıştay 6. Dairesinin 20.02.2018 tarihli ve 529 Karar No.lu Kararında;

“... Belediye başkanın giderlerden kaynaklanan kamu zararından sorumlu tutulması için kamu zararına neden olan belgede imzası olması veya

karar ve talimatlarından dolayı kamu zararının ortaya çıkmış olması gerekir. Ancak gelirlerde belediye başkanı imza olmaksızın sorumludur. ...”

denilerek zamanaşımına uğratılan belediye gelirleri nedeniyle oluşan kamu zararından Belediye Başkanının sorumlu tutulmasına karar verilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=26330>, 17.06.2019).

Kural olarak harcama sürecinde yer alamayan üst yöneticilerin ““Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 7/A maddesinde yer alan “Kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen zararın değerlendirilmesi”, 11’inci maddesinde yer alan “Kamu zararından doğan alacağın güvence altına alınması” ve 21’inci maddesinde yer alan “Kamu zararından doğan alacakların silinmesi” konularında da yetkileri bulunmaktadır.

3.2.3.Harcama Yetkilileri

5018 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, *“Harcama birimi; kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi ifade eder.”*

Yine aynı Kanun’un 31’inci maddesinde;

“Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri veya Çevre ve Şehircilik Bakanlığının, diğer idarelerde ise Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Kanunların veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.

(Ek fıkra: 29/6/2012-6338/13 md.) Yükseköğretim Kurulu ile üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinde, harcama yetkilileri ödenek

gönderme belgesiyle belirlenir. Bu idarelerde ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilen birimler harcama birimi, kendisine ödenek gönderilen birimin en üst yöneticisi ise harcama yetkilisidir. (Değişik son cümle: 2/7/2018-KHK-703/213 md.) Bütçe ödeneklerinin ilgili birimlere dağılımının planlanması ve kullanılmasına ilişkin usûl ve esaslar Cumhurbaşkanlığı, ödenek gönderme belgesine bağlanmasına ilişkin usul ve esaslar ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre; harcama yetkilisi; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi olup, kamu idarelerinin teşkilat kanunları çerçevesinde bütçe belgelerinde belirlenmektedir. Bütçe belgelerinde merkez teşkilatları düzeyinde belirlenen harcama yetkililiği, taşar birimlerinde ödenek gönderme belgesiyle yetki devri yapılarak belirlenmektedir.

Harcama yetkilisi sorumluluk sıfatı olup kadro unvanı değildir. Kadro unvanının harcama yetkililiğine etkisi olmadığı gibi, kadro unvanları bakımından oluşturulan hiyerarşik yapının da harcama yetkilisinin harcama yetkililiğinden kaynaklanan görev ve yetkilerine etkisi söz konusu değildir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017; 119). Yeni mali sistemde deruhte-i mesuliyet müessesesi de bulunmadığından harcama yetkilisi kendi yetkisi dâhilindeki ödenekleri kullanma konusunda tam yetkilidir.

Bütçe ödenekleri harcama yetkilisi eliyle kullanıldığından, yapılan bu harcamanın hesabını verme de öncelikle harcama yetkililerine aittir. Mevzuatın verdiği yetkiye binaen yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararlarıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk, kurul, komite veya komisyona aittir.

Harcama yetkililerinin anılan Kanun'un 8'inci maddesi çerçevesinde hesap verme sorumluluğu vardır. Söz konusu maddede, *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”* denilmektedir.

Bu hükme göre harcama yetkililerin iki tür sorumluluğu vardır. Birinci sorumlulukları *“tahsis edilen ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması, kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınması”* sorumluluğu olup bu sorumluluk idari sorumluluktur. İkinci sorumlulukları ise *“tahsis edilen ödeneklerin hukuka uygun kullanmaları”* sorumluluğu olup bu sorumluluk mali sorumluluktur.

Esasında harcama yetkililerin idari ve mali sorumluluğu sadece 8'inci maddede kaynaklanmamaktadır. Anılan Kanun'un 32'nci maddede;

“Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.”

denilerek bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olduğu ifade edilerek harcama talimatlarında bulunması gereken bilgiler açıklandıktan sonra *“harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından”* sorumlu oldukları belirtilerek mali sorumlulukları, daha sonra da *“ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden”* sorumlu oldukları belirtilerek idari sorumlulukları düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 33'üncü maddesinin ikinci fıkrasında da, "*Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.*" denilerek giderlerin gerçekleşmesinin harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması koşuluna bağlı olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan hükümleri birlikte değerlendirdiğimizde, harcama yetkilisinin harcama sürecinde harcama talimatından ödemenin yapıldığı aşamaya kadar ki bütün süreçte yer aldığını görmekteyiz. Kanun koyucu da bu hususu dikkate alarak harcama yetkilisini temel sorumlu olarak belirlemiş ve kendisine idari ve mali sorumluluklar yüklemiştir.

Ancak 5018 sayılı Kanun'da mali sorumluluk diğer bir ifadeyle mali sorumluluk kamu görevlisinin kusurunun varlığına bağlanmıştır. Bu nedenle harcama yetkilisinin kamu zararından sorumluluğundan söz edilebilmesi için yapılan harcamada kusurunun saptanması gerekir.

3.2.3.1. Harcama Yetkililerinin Genel Sorumluluğu

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında, "*Devlet memurları amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun ve diğer mevzuatla belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurlarını yetiştirmekten, hal ve hareketlerini takip ve kontrol etmekten görevli sorumludurlar.*" denilmektedir.

Anılan Kanun hükmünü 5018 sayılı Kanun'un yukarıdaki başlık altında ayrıntılı inceldiğimiz 8 ve 32'nci maddeleriyle birlikte irdelediğimizde harcama yetkilisinin yetkili mercilere hesap verme konusunda genel sorumlu olduğu sonucuna varmaktayız.

3.2.3.2. Kurul, Komite veya Komisyon Üyelerinin Harcama Yetkisinden Doğan Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Kanunların veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerin verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda,*

harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona ait olur.” denilmektedir.

Burada dikkat edilecek husus; kurul, komite, veya komisyon tarafından düzenlenip imzalanan belgenin, harcamanın gerekçesini, yapılacak işin konusu ve tutarını, süresini, kullanabilir ödeneğini, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri gösteren ve harcamanın ödenmesinde kanıtlayıcı olan bir belge olup olmadığı hususudur. Şayet düzenlenip imzalanan belge bu özellikleri taşıyorsa harcama yetkisinden doğan yetkinin kullanıldığı kabul edilmeli ve bu belge nedeniyle kamu zararına neden olunmuşsa oluşan kamu zararından söz konusu kurul, komite, veya komisyon üyeleri sorumlu tutulmalıdır.

Sayıştay Genel Kurulu da 14.06.2007 tarihli ve 5189 sayılı Kararıyla;

“Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacağına,

Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komitenin sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacağına,

Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu halde kurul, komisyon veya komitenin harcamaya izin veren kararın kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olmasıyla sınırlı olarak sorumlu olacağına,”

karar

vermiştir

(Çevrimiçi,

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/gkk/?krr=41194>, 20.06.2019).

3.2.3.3. Harcama Yetkisinin Devri Halinde Sorumluluk

Gerek bütçe belgesi ve gerekse ödenek gönderme belgesi ile belirlenen harcama yetkilileri bu yetkilerini mevzuatında belirlenen çerçevede devredebilmektedirler. Uygulamada özellikle merkez birimlerinde harcama yetkisinin yaygın olarak devredildiği görülmektedir (Aksoy ve Kızılkaya, 2015: 123).

5018 sayılı Kanun'un değişik 31'inci maddesinin beşinci fıkrasının son cümlesinde, *"Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz."* denilmektedir. Burada kastedilen idari sorumluluk yönetim sorumluluğu gereğince bütçe belgesi veya ödenek gönderme belgesi ile kendisine ödenek verilen harcama yetkilisinin bu ödeneklerin hesabını bir bütün halinde hiyerarşik üstlerine ve yetkili mercilere vermesidir.

Yukarıdaki başlıkta tarih ve sayısı belirtilen Sayıştay Genel Kurulu Kararında da,

"... harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu kaldırmamakla birlikte, yetkiyi devreden harcama yetkilisinin mali sorumluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle, harcama talimatının kullanılmasından doğan sorumluluğun, harcama yetkisinin devredildiği görevliye ait olması gerektiğine ..." karar verildiği belirtilmiştir

Kamu idareleri arasında veya aynı idarenin birimleri arasında iş ve hizmet ilişkisine bağlı olarak ödenek aktarması yapılması durumunda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk, ödenek aktarılan birimin en üst yöneticisine ait olur.

3.2.3.4. Harcama Yetkilisine Vekâlet Halinde Sorumluluk

İdare hukukunda herhangi bir özel sınırlama olmadığı sürece vekil asilin yetkilerine sahiptir. Kullanılan yetkinin de doğal olarak sorumluluğu olur. Bu nedenle vekâlet yetkisinde kaynaklanan harcama yetkisi sonucu oluşan kamu zararında harcama sürecinde yer alan vekile ait olur.

3.2.4. Gerçekleştirme Görevlileri

5018 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesinin iki ve üçüncü fıkralarında,

“Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

(Ek üçüncü fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan maddeye göre; harcama sürecinde işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgeleri düzenleyen, elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemlerini gerçekleştiren görevliler gerçekleştirme görevlisidir. Bu hükme göre gerçekleştirme görevlileri ödemenin dayanağını oluşturan belgeleri düzenleyen görevli sayısı arttıkça gerçekleştirme görevlisi sayısı da artmaktadır.

5018 sayılı Kanun’la sayıları en çok artan sorumlular gerçekleştirme görevlileridir. Ayrıca gelir ve mal işlemlerinde de gerçekleştirme görevlileri bulunmaktadır. Gelir gerçekleştirme görevlileri, tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerini yapanlar, mal işlemlerinde ise taşınır ve taşınmaz mal işlemlerini yapanlar gerçekleştirme görevlileridir.

Dolayısıyla gerçekleştirme görevlileri; gider, gelir ve mal işlemlerini gerçekleştiren gerçekleştirme görevlileri olmak üzere üçe ayrılabiliriz.

Yukarıdaki başlıkta tarih ve sayısı belirtilen Sayıştay Genel Kurul Kararında;

“ ... Bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemi yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka deyişle, yukarıda anılan belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir. Aynı şekilde, belgeyi düzenleyen de gerçekleştirme konusunda yetkisinin bulunması

ve harcama talimatı ile veya sair surette amir tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir.

Bu anlamda gerçekleştirme belgelerinin hazırlanması, taslak metinlerin yazılması, temize çekilmesi, kaydedilmesi, bilgisayara giriş yapılması gibi yardımcı hizmetlerin gerçekleştirme görevi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

denilerek gerçekleştirme görevlilerinin görevinin kapsamı ve bu çerçevede sorumlulukları belirtilmiştir.

3.2.4.1. Ödeme Emri Belgesini Düzenlemekle Görevlendirilen Gerçekleştirme Görevlisinin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun’un 33’üncü maddesinin birinci fıkrasında “... Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.” denilerek ödeme emri belgesinin, harcama yetkilisi tarafından belirlenen bir görevli tarafından düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Yine aynı maddenin dördüncü fıkrasında, “Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.” denilerek gerçekleştirme görevlilerin kanun gereği yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

İlk etapta ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin sadece bu belgenin doğru düzenlenmesinde sorumlu tutulması gerektiği akla gelebilirse de;

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”ın 12’nci maddesinin üçüncü fıkrasında;

“Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri

belgesi üzerine 'Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür' şerhi düşülerek imzalanır."

denildikten sonra 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında,

"Harcama birimlerinde ve malî hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine 'Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür' şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir." denilmektedir.

Anılan esasların bu iki hükmünü dikkate alarak değerlendirme yapan Sayıştay Genel Kurulu 14.06.2007 tarih ve 5189/1 Karar No.lu kararında;

"Ödeme emri belgesini düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur.

Bu nedenle, aslî bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiğine"

karar vermiştir.

3.2.4.2. Kurul, Komisyon veya Benzeri Bir Organca Düzenlenen Gerçekleştirme Belgelerinde Sorumluluk

5018 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesinin birinci fıkrasında, *"Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir."* denilerek bir giderin yapılması, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca iş, mal veya hizmetlerin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesi şartına bağlanmıştır.

Yine aynı maddenin dördüncü fıkrasında, *"Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar."* denilerek

gerçekleştirme görevlilerin kanun gereği yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Bu iki hükmü birlikte değerlendirdiğimizde, mevzuat çerçevesinde oluşturulan kurul, komisyon veya benzeri bir organ tarafından düzenlenen keşif, rapor, tutanak, karar veya ödemeye esas benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa, işlemi gerçekleştiren ve bu belgeyi düzenleyip imzalayan kurul üyelerinin de dâhil edilmeleri gerektiği açıktır.

3.2.4.3. Elektronik Ortamda Oluşturulan Ortak Veri Tabanına Bilgi Girişine Esas Olacak Belgelere İlişkin Sorumluluk

5018 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesine 5436 sayılı Kanun'la eklenen üçüncü fıkra; *"Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayılır. Bu fikanın uygulanmasına ilişkin esas ve usuller Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir."*

Yine Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin dördüncü ve altıncı fıkralarında; *"Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri gerçekleştirme görevi sayıldığından, ödeme belgesine ayrıca bu verileri kanıtlayıcı belge bağlanmaz."*

...

Üçüncü ve dördüncü fıkraların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bilindiği üzere ortak veri tabanına girilen veri doğru olursa çıktı da doğru olur. Veri girişi hatalı olursa çıktı da hatalı olur. Dolayısıyla bu veri tabanındaki bilgilerle dayanarak yapılan bir harcamada kamu zararı oluşmakta ise bu durumda sorumluluk da bu veri girişini yapanlarda olmalıdır. Sahte ve kasten hatalı veri girişi yapanların mali sorumlulukları yanında cezai sorumlulukları da olmalıdır.

Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 5189/1 Karar No.lu kararında da;

“Elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili gerçekleştirme görevlisi olarak kabul edilmesi ve yaptığı işlemlerden harcama yetkilisi ve sorumluluğu bulunan diğer gerçekleştirme görevlileriyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine,”

karar verilmiştir.

3.2.5. Muhasebe Yetkililerin Görev ve Sorumlulukları

Muhasebe yetkilisinin harcama sürecindeki görevi sınırlı ise de; muhasebe hizmetinin yürütülmesinde temel görevlidir. Bu nedenle söz konusu görevlinin görev ve sorumlulukları aşağıdaki başlıklar altında ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.2.5.1. Muhasebe Yetkilisinin İmza Kontrol Görev ve Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun’un 61’inci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, *“Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını kontrolle yükümlü oldukları ”* belirtildikten sonra altıncı fıkrasında bu kontrol yükümlülüğüne ilişkin sorumluluklarının ise görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre muhasebe yetkililerin ödeme emri belgesi üzerinde yetkililerin imzalarının olmaması halinde sorumlu tutulacakları tartışmasıdır. Ödeme belgesinde bulunan imzaların sahte olması halinde muhasebe yetkililerin sorumlu tutulup tutulmayacağı konusu ise tartışmalıdır.

Aksoy ve Kızılkaya’ya (2017: 146) göre; “bu kontrol yükümlülüğü muhasebe yetkilisinin ödeme emri belgesi ve eki kanıtlayıcı belgeler üzerinde imzası bulunanların imza örneklerini almak ve önüne gelen evraktaki imzaların bunlarla karşılaştırılması şeklinde bir kontrolü içermemektedir. Burada kastedilen kontrol, imzaların sadece varlığı olup, doğruluğunu içermemektedir.”

Bize göre ise bu kontrol yükümlülüğü imzaların varlığı kadar doğruluğunu da içermektedir. Nitekim Sayıştay 6'ncı Dairesinin 31.05.2016 tarihli ve 12745 tutanak No.lu Kararında;

“... 5018 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinde muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlü olduğu hükme bağlamıştır. Anılan yetkililerin imzasını arama yükümlülüğü sadece imzaların varlığını değil bu imzaların doğruluğunu da kapsamaktadır. İlgili mahkeme mührünü içermeyen sahte imzayla düzenlenen sayman mutemet alındılarına dayanarak ödeme yapıldığı olayda muhasebe yetkilisinin ödeme emri belgesi eki belgelerde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğünü yerine getirdiğinden söz edilemez.”

denilerek ödeme belgeleri ve eki belgelerdeki imzaların sahte olması halinde muhasebe yetkilisinin de oluşan kamu zararından sorumlu tutulmasına karar verilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=18423>, 02.07.2019).

3.2.5.2. Ödemeye Esas Belgelerin Eksikliği Durumunda Sorumluluk

5018 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, *“Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını kontrolle yükümlü oldukları”* belirtildikten sonra altıncı fıkrasında bu kontrol yükümlülüğüne ilişkin sorumluluklarının ise görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı olduğu hükme bağlanmıştır.

Yine Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 29'uncu maddesinde;

“Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde;

...

b) Ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olmasını,

...

kontrol etmekle yükümlüdürler.

Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamaz; ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz ve ödemeye zorlanamaz.

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal veya hizmet ya da yapılan iş bazında miktar veya ara toplam olarak bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir.”

hükmüne yer verilmiştir.

Anılan mevzuat hükümleri tartışmaya yer vermeyecek ölçüde açık olup, ödeme emri belgesine mevzuatında öngörülen belgeler ekli olmadan ödeme yapılması halinde oluşan kamu zararından muhasebe yetkilisi de sorumlu tutulur.

3.2.5.3. Ödemeye Esas Belgelerde Maddi Hata Durumunda Sorumluluk

5018 sayılı Kanun’un 61’inci maddesine göre; muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde maddi hatanın bulunup bulunmadığını kontrol etmekle yükümlü olduklarından, bu kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumlu tutulmaları gerekir. Bize göre burada kast edilen maddi hata basit matematiksel hatalardır. Yoksa bir ödemeye ya da vergi kesintisine ilişkin olarak mevzuatta öngörülen oranın mevzuatın yorumundan kaynaklanan hatalı seçimini kapsamamaktadır. Bu kapsamda vergi kesintisinin hatalı oran üzerinden yapılması, özel hizmet tazminatı oranın yanlış seçilmesi gibi hususlarda muhasebe yetkilisinin sorumluluğu bulunamaz.

Nitekim Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 29’uncu maddesinin dördüncü fıkrasında;

“Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bilerek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış

uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamalarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikteki belgelerde, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeleri düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıklarla sınırlıdır.”

denildikten sonra 30’uncu maddesinde;

“Ödeme emirleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç dört iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek tutarları hak sahiplerinin banka hesabına aktarılır. Eksik veya hatalı olan ödeme emri belgesi ve eki belgeler, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç, hata veya eksikliğin tespit edildiği günü izleyen iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hata veya eksiklikleri tamamlanarak tekrar muhasebe birimine verilenler, en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Hak sahiplerinin banka hesaplarına aktarılmaksızın kasadan veya çek düzenlenmek suretiyle bankadan yapılabilecek ödeme tür ve tutarları ile kontrol, muhasebeleştirme ve ödeme süresini dört iş gününden daha az olarak belirlemeye, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlık, kapsamdaki diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler yetkilidir.”

denilerek bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden “karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamlardaki açık, kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen hataların” maddi hata olarak nitelendirileceği hükme bağlanmıştır.

3.2.5.4. Muhasebe Yetkilisinin Gideri Hak Sahibine Ödeme Görevi

5018 sayılı Kanun’un 61’inci maddesinin üçüncü fıkrasının (d) bendinde, “Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrolle yükümlü oldukları” belirtilmiştir. Aynı hükme Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 29’uncu maddesinde de yer verilmiştir.

Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgiler ilgili Harcama Belgeleri Yönetmeliklerinde belirtilmiştir. Bu kapsamda Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 8'inci maddesinin birinci fıkrasında hak sahibinin kimliğine ilişkin ayrıntılı düzenlen yapılmıştır.

Benzer düzenleme "Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği"'nin 7'nci ve "Sosyal Güvenlik Kurumları Harcama Belgeleri Yönetmeliği"'nin 8'inci maddelerinde de yer almaktadır.

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgeleri üzerinde, mevzuatında belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamayacakları gibi ödeme yaparken de, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Aynı zamanda mevzuatında öngörülen belge eksiklikleri halinde de ödemeye zorlanamazlar.

Anılan mevzuat hükümlerini birlikte değerlendirdiğimizde, hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması sonucu neden olunan kamu zararından, muhasebe yetkilisinin tek başına sorumlu tutulması gerektiği açıktır.

3.2.5.5. Muhasebe Yetkilisinin Gelir ve Alacakları Tahsil Görevi

5018 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında aynen;

"(Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Hazine ve Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler"

hükmüne yer verilmiştir.

Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 23'üncü maddesinde

de, “Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek ve bu işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek” muhasebe yetkilisinin görevleri arasında sayıldıktan sonra 32’nci maddesinde, “idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin sorumlu olduğu” hükme bağlamıştır.

Anılan mevzuat hükümlerini birlikte değerlendirdiğimizde, muhasebe yetkililerinin tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelen gelir ve alacakların tahsilinde sorumlu olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle tarh ve tahakkuk etmemiş gelir ve alacakların tahsilinde muhasebe yetkilileri sorumlu tutulamaz. Çünkü alacağın ve gelirin tarh ve tahakkukunda muhasebe yetkililerin bir görev ve yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla tarh ve tahakkuk etmiş gelir ve alacakların tahsil edilmemesinde muhasebe yetkililerin idari sorumluluğu her zaman vardır. Ancak tazmin sorumluluklarının doğa bilmesi için tarh ve tahakkuk etmiş gelir ve alacakların tahsil zamanaşımına uğramış olması gerekir. Çünkü gelir ve benzeri alacaklarda ancak bunların zamanaşımına uğramasıyla kamu zararı oluşur.

3.2.6. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Yapanların Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun’un 72’nci maddesinde;

“Kanunların veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamaz.

Yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilir veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilir. Ayrıca, bunlar hakkında ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yönden gerekli işlemler yapılır.”

Yine 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 7’nci maddesinin dördüncü fıkrasında;

“Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine gelirleri tahakkuk ettiren, toplayan, harcayan ve bu işlemleri onaylayanlar, malları muhafaza eden ve idare edenlerle her türlü mali iş ve işlemleri yürütenlerin işlemleri bir hesaba dahil edilmediği takdirde, sorumluluk bu kişiler hakkında da uygulanır. Bu durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise sorumluluğa yöneticiler de ortak olur”

hükümlerine yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere anılan mevzuat hükümlerinde yetkisiz tahsilat ve ödeme yasaklanmıştır. Yetkisiz tahsil ve ödeme yapanlara idari ve cezai yaptırımlar uygulanacağı açık olup, tazmin sorumluluğu ise kamu zararının oluşması şartına bağlıdır. Şayet yetkisiz tahsil ve ödeme sonucunda kamu zararına neden olunmuşsa bu işlemleri yapanların idari ve cezai sorumlulukları yanında tazmin sorumluluğu da oluşur.

3.2.7. İlgililerin Sorumluluğu

5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesinin üçüncü fıkrasında *“Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir.”* denilmektedir.

“Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in değişik 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ilgili: *“kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişileri ifade eder.”* şeklinde tanımlanmış 5’nci maddesinin ikinci fıkrasında da *“Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararının geri ödenmesi sürecine, kamu görevlileri ile birlikte ilgililer de dahil edilir.”* denilmektedir.

Anılan mevzuat hükümlerine göre kamu zararı sorumluların yanında ayrıca ilgililerden de tahsil edilir. Ancak ilgililerden kamu zararının tahsil edilmeye çalışılması, bu amaçla onların adına kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmesi sorumluları sorumluluklarında kurtarmaz. Burada amaçlanan kamu zararının tahsilini mümkün kılmaktır. Hesap yargılamasında ilgililer taraf olarak kabul edilmediklerinden ötürü kendilerine sorumluluk yüklenmemektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ZARARININ DOĞMASI, TESPİTİ VE TAKİBİ

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde kamu zararı tanımı yapıldıktan sonra kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterler sayma suretiyle sayılmıştır. Anılan Kanun'daki yetkiye dayanılarak çıkarılan "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"'te kamu zararının tespit ve takibi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Çalışmanın bu bölümde anılan mevzuat çerçevesinde kamu zararı alacağının belirlenmesi, tespiti, alacak takip dosyalarının açılması, tebliği ve takibi açıklanmıştır.

4.1. KAMU ZARARININ BELİRLENMESİ

5018 sayılı Kanun'un 71'nci maddesinin birinci fıkrasında kamu zararının genel tanımı yapıldıktan sonra ikinci fıkrasında kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterler altı bent halinde sayılmıştır. "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"'in 6'ncı maddesinde ise sayılan bu kriterlere üç kriter daha ilave edilmiştir. Esasında bahse konu kriterleri incelediğimizde bir kriterin kapsamına giren bir durumun kolayca diğer kriterin de kapsamına girebileceğini görmekteyiz. Bu kriterlerin beşi mal ve hizmet alımı ile yapım işine ilişkin ödemelerle, biri gelir işlemleri, ikisi taşınır ve taşınmazlarla, biri ise yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle ödenmek durumunda kalan faiz, gecikme cezası ve tazminat gibi ek külfetlerle ilgilidir. Esasında hayatın dinamik yapısı karşısında kamu zararının belli hallerle sınırlanması da doğru değildir.

4.1.1. Kamu Zararının Belirlenmesinde Esas Alınacak Kriterler

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde aynen;

“(1) Kamu zararının belirlenmesinde;

a) Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

b) İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması,

c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

ç) İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması,

d) Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

e) Görevlilere teslim edilen taşınırın zararına uğraması,

f) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

g) Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi,

ğ) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, esas alınır.”

denilerek kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterler tek tek sayma yöntemiyle belirlenmiştir.

Şimdi bu kriterleri ayrıntılı olarak tek tek inceleyelim.

4.1.1.1. Yapılan İş, Alınan Mal veya Hizmet Karşılığı Olarak İlgili Mevzuatında Belirtilen ya da Mevzuatında Öngörülen Karar, Onay, Sözleşme ve Benzeri Belgelerde Belirlenen Tutardan Fazla Ödeme Yapılması

Kamu idareleri mal ve hizmet alımları ile yapım işlerini “4734 sayılı Kamu İhale Kanunu” ve “4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu” ve bu Kanunlardaki yetkiye istinaden çıkarılan ikincil mevzuat hükümlerine göre yerine getirmek zorundadırlar. Bu kapsamda 4734 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak ihale edilip sözleşmeye bağlanan bir yapım işi ya da mal ve hizmet alımı karşılığının sözleşmesinde belirtilen tutardan daha yüksek tutarda ödeme yapılması kamu zararıdır.

Sayıştay 6’ncı Dairesinin 21.02.2019 tarihli ve 636 Karar No.lu Kararında da;

“... Belediyesi Fen İşleri Müdürlüğünce doğrudan temin usulüyle yaptırılan “... Mahallesi ... Ada ... Parselin İfrazı” işinde KDV dahil ... TL teklifle işi üstlenen ... Mühendislik Şirketinin kestiği faturada KDV dahil fiyat üzerinden tekrar KDV hesaplandığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Kamu Zararı” başlıklı 71’inci maddesinde, “Kamu zararı; Kamu görevlilerinin kast, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemlerinden dolayı kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

Kamu zararının belirlenmesinde;

a) İş, mal veya hizmet karşılığı belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

...

esas alınır.” denilmektedir.

Adı geçen işe ait piyasa araştırma komisyon raporu ile yüklenici firmanın teklif mektubunda söz konusu işin bedelinin KDV dahil ... TL olarak belirtilmesine rağmen bu bedel üzerinden tekrar KDV hesaplanması sonucu ... TL kamu zararına neden olunmuştur.”

denilerek işe ait piyasa araştırma komisyonu raporu ile yüklenici firmanın teklif mektubunda belirtilen tutardan fazla ödeme yapılması kamu zararı olarak değerlendirilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=29125>, 05.07.2019).

Yine götürü bedel yapım ve hizmet alım işlerinde iş artışı olmaksızın sözleşmede belirtilen tutardan daha fazla ödeme yapılması, mal alım işlerinde sözleşmede belirtilen tutardan daha az miktarda mal alıp sözleşme tutarının ödenmesi bu kapsamda kamu zararı oluşturur.

4.1.1.2. İlgili Mevzuatında Öngörülen Haller Dışında, İş Yaptırılmadan, Mal veya Hizmet Alınmadan Önce Ödeme Yapılması

Bilindiği üzere mevzuatımıza göre avans ödemeleri hariç “iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan” ödeme yapılamaz. Bu kurala uyulmadan ödeme yapılması kamu kaynaklarının karşılıksız kullanımı ve ayrıca önceden aktarma süresi

kadar kaynakların getirisinden mahrum kalınmasına sonucunu doğurur (Kırca, 2015:169).

Sayıştay 5'inci Dairesinin 21.04.2016 tarihli ve 174 Karar No.lu kararında da;

“... İşe ait ödeme emri belgelerinin incelenmesinde, İş'in 01.04.2014 tarihinde başlayacağı hüküm altına alındığı tespit edilmiştir. Ancak, ...-TL ödeme tutarlı bir numaralı hakediş eki faturanın tarihi ise 26.03.2014'tür. Bu durumda, İş'e başlamadan hakediş düzenlendiği ve bir aylık bedel olan-TL'nin ödendiği anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Kamu Zararı” başlıklı 71 inci maddesindeki düzenlemeye göre; ‘Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması’ kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterlerden birisi olarak gösterilmiştir.

Dolayısıyla, henüz İş başlamadan yapılan ödeme sonucu-TL tutarında kamu zararına yol açılmıştır.

...”

denilerek işe başlamadan hakediş düzenlenmesi ve ödeme yapılması kamu zararı olarak değerlendirilmiştir (Çevrimiçi: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=18203>, 10.07.2019)

Yine Sayıştay 6'ncı Dairenin 29.01.2019 tarihli ve 619 Karar No.lu İlamında;

“... 2017 yılında avukatlık vekalet ücretini avans gibi çalışmadan almıştır. Hak edilmeden alınan vekalet ücretleri Ocak 2017 tarihinde bankada durmuş olsa idi katsayı artışından daha fazla faiz getirisi olacaktı. Söz konusu personele en az 6 ay önceden hem vekalet ücretinin bir yıllık olarak peşin ödenmesi hem de Temmuz ayında gelen artışın ödenmesi personele fazladan bir ödeme yapılmasına neden olmuştur.”

denilerek henüz hak edilmeden erken ödenen avukatlık vekalet ücreti ödemesi kamu zararı sayılmıştır (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28849>, 18.07.2019).

4.1.1.3. Transfer Niteliğindeki Giderlerde, Fazla veya Yersiz Ödemede Bulunulması

Transfer harcamaları karşılığında her hangi bir mal ve hizmet alınmayan harcamalardır. Bu harcamalara, yaşlılara, öğrencilere sosyal yardım amacıyla karşılığında her hangi bir mal ve hizmet alınmaksızın yapılan ödemeler, yine teşvik amaçlı işverenlere yapılan ödemeler örnek gösterilebilir. Ancak bu ödemelerin yapılabilmesi için mevzuat dayanakları olması gerekir. Aksi takdirde mevzuata aykırı ödeme kapsamında kamu zararı olur.

Nitekim Sayıştay 5'inci Dairesinin 12.03.2015 tarihli ve 118 Karar No.lu Kararında; "... Mahalle Muhtarı ... 'ın banka hesabına, kanuni dayanağı olmaksızın, ... TL aktarılacak suretiyle, 5018 sayılı Kanunun 71 inci maddesinin c) bendi hükmü gereğince, transfer niteliğindeki giderlerde yersiz ödemede bulunulduğundan, ... TL tutarında kamu zararına yol açılmıştır." denilerek transfer niteliğindeki harcamanın mevzuata aykırı yapılması kamu zararı olarak değerlendirilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=10790>, 28.07.2019).

4.1.1.4. İlgili Mevzuatı Gereğince Görevlendirilen Komisyon veya Kişilerce Rayiç Bedelinden Daha Yüksek Fiyatla İş Yaptırılması, Mal veya Hizmet Alınması

5018 sayılı Kanun'da rayiç bedel kavramı 71'inci madde dışında ayrıca 45'inci maddede kullanılmıştır. 45'inci maddenin ikinci fıkrasında, "*Kamu idarelerince üretilen malların kendi tüketimlerinde kullanılması halinde bunların bedelleri, rayiç bedel üzerinden ilgili ödenek tertibine gider ve karşılığı gelir kaydedilir.*" denilmektedir.

Burada kamu idaresinin üretilip kendi öz tüketiminde kullandığı malların piyasa rayici üzerinde hesaplara alınması amaçlanmıştır. Böylece üretilen mal karşılığı oluşan gelirin ve ilgili ödenek tertibinde gösterilecek giderin düşük gösterilmesinin önüne geçilmek istenmiştir.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in değişik 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, "*Rayiç bedel: Bir mal, iş veya hizmetin temin edildiği yer ve tarihteki normal alım ve satım bedelini ifade eder.*"

denilerek rayiç bedel tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre; bir işin yaptırılması, mal ve hizmetin alınması halinde kamu zararının oluşup oluşmadığının tespiti için öncelikle mal, iş ve hizmetin temin edildiği yer ve tarihteki normal fiyatının tespiti gerekir. Dolayısıyla mal, iş ve hizmetin temin edildiği yer ve tarih dışındaki fiyatlar ile fiyatlardaki ani ve anormal değişiklikler rayiç bedel olarak kabul edilemez (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 181).

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde ise rayiç bedel yerine “gerçeğe uygun değer” ifadesi kullanılmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasının (n) bendinde, “*Gerçeğe uygun değer: Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutarı ifade eder*” denilmektedir.

Yine Taşınır Mal Yönetmeliği'nde de “gerçeğe uygun değer” ifadesi kullanılmıştır. Anılan Yönetmeliğin 5'inci maddesinin altıncı fıkrasında “*Kullanılmak üzere kendilerine taşınır teslim edilen kamu görevlilerinin kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik ya da dikkatsizlikleri nedeniyle oluşan kamu zararı, değer tespit komisyonu tarafından tespit edilecek gerçeğe uygun değer üzerinden, ilgili mevzuat hükümleri uygulanmak suretiyle tahsil edilir.*” denildikten sonra 13'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, “*Değer tespit komisyonu, harcama yetkilisinin onayı ile taşınır kayıt yetkilisinin ve işin uzmanının da katıldığı en az üç kişiden oluşturulur. Komisyon değer tespitinde ticaret odası, sanayi odası, borsa, meslek kuruluşları, ilgili diğer kuruluşlardan veya aynı nitelikteki taşınırı satın alan idarelerden ve fiyat araştırması sonuçlarından yararlanabilir.*” denilerek taşınırların değer tespitinde ticaret odası, sanayi odası, borsa, meslek kuruluşları, ilgili diğer kuruluşlardan veya aynı nitelikteki taşınırı satın alan idarelerden ve fiyat araştırması sonuçlarından yararlanabileceği açıklanmıştır.

“Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik”te rayiç bedel kavramı kullanılmıştır.

Söz konusu Yönetmelik'in 7'nci maddesinde;

“Memurun kasıt, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idarenin malca uğradığı zararın ilgili tarafından rayiç bedel üzerinden ödenmesi esastır. Zarara uğrayan Devlet malının rayiç bedelinin tespitinde aşağıdaki usul ve esaslar uygulanır.

a) Demirbaş defterinde alındığı tarihteki değeri de belli edilmek suretiyle kayıtlı bulunan veya demirbaş defterinde kayıtlı olmakla beraber değeri belli olmayan veya teberru yoluyla veya başka suretle Devlete mal edilen mallarda zarar söz konusu ise ait oldukları kurumlarca üç kişiden az olmamak üzere teşkil edilecek bir heyet tarafından zarara uğrayan malın rayiç değeri, piyasa araştırması yapılmak, ticaret odaları ile belediyelerden bilgi istemek suretiyle belirlenir ve ondan sonra zararın miktarı tespit edilir.

Zarar gören Devlet malı eğer amortismanla tabii mallardan ise rayiç bedelden amortisman payı düşülür.

b) Tarihi ve bedii değeri olan her nevi eşya ve mallarda bir zarar söz konusu ise bilirkişilerden oluşan (eski eser uzmanları) bir heyet tarafından önce eserin değeri, ondan sonra husule gelen zararın miktarı tespit edilir.

c) Zarar gören Devlet malı, bir yerden gönderilmiş veya getirilmiş ise taşıma masrafları malın rayiç fiyatına ilave edilmek suretiyle malın esas fiyatı belirlenerek ondan sonra zararın miktarı tespit edilir”

denilmektedir.

Ayrıca 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “2018/1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” nin 97’nci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, “*Bayındırlık ve iskan işleri ile ilgili şartname, tip sözleşme, yıllık rayiç, birim fiyat, birim fiyatlara ait tarif ve analizleri hazırlamak ve yayımlama görev ve yetkisinin Çevre ve Şehircilik Bakanlığına verildiği*” belirtilmiştir.

Anılan mevzuat hükümleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu konuda yetkilendirilmiş kamu idaresi veya idareleri varsa bu kamu idaresi veya idareleri tarafından belirlenen fiyat rayiç bedeldir. Aksi takdirde piyasada oluşan fiyattır diyebiliriz.

İşte, kamu idareleri yetkili idarelerce belirlenmiş uyulması zorunlu rayiçler varsa öncelikle bu rayiçleri, yoksa piyasa fiyatlarını dikkate alarak iş yaptırmalı ve mal ve hizmet almalıdır. Bu rayiç ve piyasa fiyatından daha fazla ödeme yapılması halinde kamu zararına neden olunur.

Nitekim Sayıştay 2'nci Dairesinin 30.01.2019 tarihli ve 35565 Karar No.lu Kararında,

“ ...

Yapılan incelemede, ... Üniversitesi Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığının, yazıcı kartuşu için ... tarihinde yaklaşık maliyetleri ... ve ... TL olmak üzere iki ayrı onay belgesi düzenleyerek doğrudan temin yöntemiyle ihtiyacın karşılanmasına karar verdiği, her iki alım için de piyasa fiyat araştırması tutanağı düzenlendiği, en düşük fiyatı veren firmasından alımın gerçekleştirildiği ve toplam 12 adet alınan “HP 26/A Toner” için birim başına ... TL (KDV hariç) ödendiği görülmüştür.

Bu alımdan dört ay sonra ... tarihinde, Personel Daire Başkanlığınca “HP 26/A Toner” yine doğrudan temin yöntemiyle birim başına ... TL (KDV hariç) ödenerek aynı firmadan daha düşük fiyatla temin edilmiştir.

Sonuç olarak Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığınca aynı mal daha fazla fiyat ödenerek aynı firmadan temin edilmiştir.

...,

Buna göre, daha ileriki bir tarihte aynı malın aynı yükleniciden daha düşük fiyatla alınması sonucu Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığınca rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla mal alınması kamu zararına neden olmaktadır.

... ”

denilerek piyasa fiyatından daha fazla bedel ödenerek mal alınması kamu zararı olarak değerlendirilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28908>, 05.08.2019).

4.1.1.5. Kamu İdarelerine Ait Malların Kiraya Verilmesi, Tahsisi, Yönetimi, Kullanımı ve Elden Çıkarılması İşlemlerinin Mevzuata Uygun Bir Şekilde Yapılmaması

Bu kriter mal edinilmesinden sonra bu mallarla ilgili olarak yapılacak tasarruflarda dikkate alınan bir kriterdir. Bu tasarruflar kiraya verme, tahsis, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılmasına ilişkin işlemlerdir. 5018 sayılı Kanun'un üçüncü kısmında taşınır ve taşınmazlarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu kısım içerisinde 44'üncü maddede taşınır ve taşınmaz işlemleri, 45'inci maddesinde taşınır ve taşınmaz edinme, 46'ncı maddesinde taşınır ve taşınmaz satışı, 47'nci maddesinde taşınmaz tahsisi, 48'inci maddesinde de mal yönetiminde etkililik ve sorumluluk ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanun kapsamında olan idareler mallarını kiraya verme, tahsis ve elden çıkarma hususlarında 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabidir. Bu işlemlerin anılan Kanun ile 5018 sayılı Kanun, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine aykırı tesisi sonucundan doğacak kamu zararından işlemi yapanlar sorumlu tutulur.

Nitekim Sayıştay 2'nci Dairesinin 31.01.2019 tarihli ve 35565 Karar No.lu Kararında;

“ ...

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, kamu kurumları taşınmazlarını ancak birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine tahsis edebilirler. Bu nedenle Üniversiteye ait bir taşınmazın bir vakfa bedelsiz tahsisi mümkün olmamakla birlikte bu taşınmazın kullanım hakkı ancak kiralama veya satış yoluyla bir vakfa bırakılabilir. Dolayısıyla bu işlemin yapılmasından, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden ve 2886 sayılı Kanuna göre ihale yetkilisi olarak mezkur alanı ihale etmekle yetkili kişi olarak rektör ve üniversite gelirlerinin tahakkuku ve tahsili ile görevli olan strateji geliştirme daire sorumludur.

Bununla birlikte ... sorguya konu edilen toplam ... TL kamu zararının tahsil edildiği bildirilmiştir.

Bu itibarla, Üniversiteye ait taşınmazın ... ve ... Üniversitesi Kalkınma Vakfına bedelsiz tahsis edilmesi sonucu sebep olunan ... TL kamu zararının, ... tarih ... yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle tahsil edildiği anlaşıldığından bu miktar için ilişilecek bir husus kalmadığına, ... ”

denilerek üniversiteye ait taşınmazın mevzuat hükümlerine aykırı olarak tahsis edilmesinden kamu zararı oluştuğu, ancak bu kamu zararı tahsil edildiğinden sorumlulara sorumluluk yüklenmemesine karar verilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28909>, 10.08.2019).

4.1.1.6. Görevlilere Teslim Edilen Taşınırların Zarara Uğraması

Burada görevlilerden kasıt “Taşınır Mal Yönetmeliği”nin 6’ncı maddesine göre harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen taşınır kayıt ve kontrol yetkilileridir (Turguter, 2012: 77). Buna göre taşınır malların muhafazası ile görevli olanlar; “Taşınır Kayıt Yetkilileri, Taşınır Kontrol Yetkililer ve Ambarda Görevli Bulunanlar”dır (Taytak, 2018: 88).

Anılan Yönetmeliğin 2’nci maddesinde;

“(1) Bu Yönetmelik genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini ve bunlara ait taşınır malları kapsar.

(2) Türk Silahlı Kuvvetleri (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dahil), Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün taşınır mallarının kayda alınması ile bunların yönetim ve denetiminde özel mevzuatındaki hükümler uygulanır.

(3) Kapsamdaki idarelerin bünyesinde bulunan fabrika, imalathane ve benzeri üretim yerlerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler ile yarı mamul ve mamul maddeler hakkında bu Yönetmelik hükümleri uygulanmaz. Bunlar hakkında kendi düzenleyici işlemlerinde belirlenen esas ve usuller uygulanır.

(4) Kamu idarelerinin görevleri gereğince herhangi bir işlemin sonuçlanmasına veya bir kararın verilmesine kadar muhafaza edilmek üzere alınan emanet taşınır mallar hakkında özel mevzuatındaki hükümler uygulanır.”

denilerek Yönetmeliğin kapsamı belirtildikten sonra 5’inci maddesinde;

“(1) (Değişik: 14/3/2016-2016/8646 K.) Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumludur. Harcama yetkilileri taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır mal yönetim hesabının hazırlanması sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.

(2) Harcama yetkilileri, taşınırlara ilişkin işlem ve kayıtların usule uygun olarak yapılıp yapılmadığını kontrol etmeye veya ettirmeye; kasıt, kusur veya ihmal sonucu kırılan, bozulan veya kaybolan taşınırların ilgililerden tazmini için gerekli işlemleri yapmaya veya yaptırmaya yetkilidir.

(3) Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan veya kendilerine kullanılmak üzere taşınır teslim edilen kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, veriliş amacına uygun bir şekilde kullanmak ve görevin sona ermesi veya görevden ayrılma halinde iade etmek zorundadırlar.

(4) Kamu görevlilerinin kullanımına verilen dayanıklı taşınırlar, kullanıcıları tarafından başkasına devredilemez. Kullanıcılarının görevden ayrılması halinde söz konusu taşınırların ambara iade edilmesi zorunludur. Bu şekilde teslim yapılmadan personelin kurumla ilişkisi kesilmez.

(5) Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.

(6) (Değişik: 14/3/2016-2016/8646 K.) Kullanılmak üzere kendilerine taşınır teslim edilen kamu görevlilerinin kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik ya da dikkatsizlikleri nedeniyle oluşan kamu zararı, değer tespit komisyonu tarafından tespit edilecek gerçeğe uygun değer üzerinden, ilgili mevzuat hükümleri uygulanmak suretiyle tahsil edilir. Ortak kullanım alanına tahsis edilen dayanıklı taşınırlarda meydana gelen kamu zararı ise zararın oluşmasında kasıt, kusur veya ihmali olanlardan tahsil edilir

(7) Taşınırların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz.”

denilerek sorumluluklar düzenlenmiştir.

Ancak hemen belirtelim ki Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin beşinci fıkrasında;

“Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.” denilmekte ise de;

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında;

“14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında bulunan kamu idarelerinde görevli memurların, kullanımlarındaki taşınır ve taşınmazların korunması ve her an hizmete hazır halde bulundurulması için gerekli tedbirleri almamaları nedeniyle Devlete verdikleri zararlar ile kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak kişilere verdikleri zararlar hakkında, 657 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi uyarınca 27/6/1983 tarihli ve 83/6510 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.”

denilerek taşınır malların kullanımından doğan kamu zararının tahsili ile ilgili olarak kapsam bakımında bir sınırlama getirilmiştir.

Her iki Yönetmelik hükümleri birlikte değerlendirildiğinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden sadece Sosyal Güvenlik Kurumu memurları, kullanımlarındaki taşınırlarda meydana gelen kamu zararından dolayı “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümlerine tabi oldukları sonucu çıkmaktadır. Diğer idarelerin memurları için “Devlete ve Kişilere

Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik” hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Sonuç olarak; kullanılmak üzere kendilerine taşınır teslim edilen kamu görevlileri “kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik ya da dikkatsizlikleri” nedeniyle sebep oldukları kamu zararından sorumludurlar.

Nitekim Sayıştay 6’ncı Dairesinin 14.12.2017 tarihli ve 508 Karar No.lu Kararında;

“...

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri ve açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde Belediyesi Özel Kalem Müdürlüğüne ait onaylı demirbaş listesi ve taşınır yönetim hesabının incelenmesi sonucunda, ... yılında alınan ... ve ... demirbaş numaralı iki adet demirbaşın demirbaş listesinde yer aldığı halde fiili olarak yerinde olmaması sonucu-TL kamu zararına yol açıldığı anlaşılmıştır.

... ”

denilerek demirbaş listesinde yer alan demirbaş malzemenin fiilen yerinde olmaması kamu zararı olarak değerlendirilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=25937>, 11.08.2019).

4.1.1.7. İdare Gelirlerinin Tarh, Tahakkuk veya Tahsil İşlemlerinin Mevzuata Uygun Bir Şekilde Yapılmaması

5018 sayılı Kanun’un 71’nci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendi ile “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 6’ncı maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde “*idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması*” kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterlerden biri olarak sayılmış iken, anılan Yönetmelik’in 17’nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde “*idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması hallerinde, söz konusu işlemin zamanaşımına uğradığı tarihte kamu zararının oluştuğunun kabul edileceği*” belirtilmiştir.

Bu düzenleme biçiminde 17’nci maddenin (d) bendi hükmü ile anılan Kanun ve Yönetmelik hükümleri arasında uyum bulunmadığı ileri sürülebilirse de (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 185-186, Taytak, 2018; 92); bize göre herhangi bir uyumsuzluk bulunmamaktadır. 17’nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi hükmü 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendi ile “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 6’ncı maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi hükümlerini tamamlayıcı ve açıklayıcı nitelikte bir hükümdür.

Çünkü tarh, tahakkuk ve tahsil imkânı bulunan kamu gelirlerinin sırf bu işlemlerdeki eksiklik nedeniyle kamu zararının oluştuğunun kabulü kamu görevlileri için büyük külfetlere yol açacağı gibi Borçlar Hukukunun sebepsiz zenginleşme hükümlerine de aykırıdır.

Nitekim Sayıştay 6’ncı Dairesinin 04.12.2018 tarihli ve 592 Karar No.lu Kararında,

“Denetçi tarafından, ... Belediyesinin iştigal alanı içerisinde faaliyet göstererek eğlence vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gereken mükelleflere ilişkin herhangi bir tahakkuk ve tahsilat yapılmaması sonucu kamu zararına neden olduğu iddia edilmiş ise de;

Sorumluların savunmalarından Belediyelerince alınması gereken eğlence vergisi için ... Büyükşehir Belediyesi ile iletişime geçilerek, 2015 yılı itibari ile eğlence vergisi tahakkuklarının ruhsat tarihlerine göre yapıldığı, ilgili iş yerlerine ödeme emirleri tebliğ edildiği ayrıca ... Büyükşehir Belediyesine eğlence vergisinin bu döneme kadar yapılan tahsilatlarının taraflarına iadesi için resmi yazı ile talepte bulunduğu anlaşılmıştır.

Bu itibarla, söz konusu eğlence vergilerinin tahakkuk ve tebligatlarının yapılarak alacaklarının takibinin gerçekleştirildiği ve tahsili için gerekli işlemlerin yürütüldüğü, bu suretle söz konusu vergi alacağının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un 102’nci maddesinde öngörülen tahsil zamanaşımına uğramadığı bu nedenle kamu zararının oluşmadığı sonucuna varıldığından, sorgu konusu husus hakkında ilişilecek husus bulunmadığına 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 55’inci maddesi uyarınca İlâmin tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içerisinde Sayıştay Temyiz Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere oy birliğiyle karar verildi.”

denilerek idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması sonucunda kamu zararının oluştuğunun kabulü için söz konusu işlemlerin zamanaşımına uğraması gerektiği prensibi kabul edilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28341>, 12.08.2019).

Sayıştay dairelerinin birçok kararında bu prensibin kabul edildiğini görmek mümkündür.

Bilindiği üzere Zamanaşımı vergi alacağını ortada kaldıran yollardan biridir (Oktar, 2019: 149). Zamanaşımı, “*genel olarak, bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle hak isteme veya dava açma imkânının ortadan kalkması*” şeklinde tanımlanabilir (Erginay, 1998: 93). Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesindeki başlıca neden, özel hukukta olduğu gibi, kamu yararadır (Öncel vd., 2006: 132). Zamanaşımı, vergi ödevlerini düzenli bir şekilde yerine getiren mükellefler aleyhine eşitsizlik yarattığı gibi, vergi kaçırma teşvik ederek vergi gelirlerini azaltmaya yol açabilir (Oktar, 2019: 150). Ancak diğer taraftan, idareyi vergi tarh ve tahsil işlemleri konusunda daha verimli ve etkin çalışmaya yöneltmesi ve yargı organlarının yükünü azaltması bakımından olumlu sonuçlar doğuran bir kurumdur (Öncel vd., 2012: 132).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 113’üncü maddesinde, “*Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır.*

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.” denilmektedir.

Zamanaşımı vergi hukukunda re’sen dikkate alınır (Kaneti, 1987: 124). Bunun nedeni ise, vergi borcu ilişkisinin tarafların serbest iradeleriyle değil, kanun gereği kurulmasıdır (Öncel vd.; 2012: 143).

Vergi hukukunda “tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı) ve tahsil zamanaşımı” olmak üzere iki ayrı zamanaşımı bulunmaktadır.

4.1.1.7.1. Tarh Zamanaşımı (Tahakkuk Zamanaşımı)

213 sayılı Kanun'un 114'üncü maddesinde, *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar."* denilmektedir.

Bu hükme göre; 5 Nisan 2016 günü doğmuş olan vergi alacağına ilişkin tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı) süresi 1 Ocak 2017 günü işlemeye başlar, tarh ve tebliğ işleminin yapılmaması halinde söz konusu alacak 31 Aralık 2021 günü bitiminde zamanaşımına uğrar.

Ceza kesmede zamanaşımı da tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı) kapsamında yer almaktadır (Oktar, 2019: 152).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesinde,

"Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. (Değişik: 23/6/1982-2686/42 md.) vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

(Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."

denilmektedir.

Oktar'a (2019: 152) göre; "Burada geçen, "kesilme" kavramı ile ifade edilmek istenen, ceza kesmede zamanaşımının baştan başlaması değil, cezanın kesilip, mükellefe (borçluya) ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden sonra, artık "ceza kesmede zamanaşımı"nın söz konusu olamayacağıdır."

4.1.1.7.1.1. Tarh Zamanaşımını Durduran Sebepler

Zamanaşımı müessesesi mükellefin lehine sonuçlar doğurduğundan, vergi alacaklısının menfaati de dikkate alınarak bir dengenin sağlanması gayesiyle vergi

hukukunda zamanaşımını durduran ve kesen haller düzenlenmiştir (Oktar, 2019: 153). Zamanaşımının durması halinde, süreler işlemez. Durma sebebi ortadan kalktıktan sonra, kaldığı yerden işlemeye devam eder.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi dairelerinin, takdir komisyonu kararlarına karşı 213 sayılı Kanun'un 377'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi mahkemelerinde dava açma durumunda tarh zamanaşımının duracağına dair hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu E. 1969/6, K. 1970/13 sayılı Kararı ile bu durumda zamanaşımın durması gerektiğini kabul etmiştir (Oktar, 2019: 154).

Yine aynı Kanun maddesinin üçüncü fıkrasında, "şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı" belirtilmiştir.

Tarh zamanaşımını durduran sebeplerden bir diğeri de mücbir sebeplerdir. 213 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde;

"Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;

gibi hallerdir."

denilerek mücbir sebepler dört ayrı başlıkta belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 115'inci maddesinin bir ve ikinci fıkralarında, 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanaşımının

işlemeyen süreler kadar uzayacağı, ancak bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazım geldiği açıklanmıştır.

4.1.1.7.1.2. Tarh Zamanaşımını Kesen Sebepler

Zamanaşımının kesilmesi halinde daha önce işlemiş bulunan süreler ortadan kalkar ve baştan itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Oktar’a (2019: 154) göre; “Vergi Usul Kanunu’nda, esas olarak tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımını) kesen bir sebep yer almamaktadır. Vergi alacağının doğmasından sonra, vergi tarh ve tebliğ edilmekle tahsil aşamasına geçmiş olur. Bu aşamada artık tahsil zamanaşımı süresi işlemeye başlayacaktır. Kanun’da, mükellef ceza ihbarnamesi tebliğinin tarh zamanaşımını (tahakkuk zamanaşımını) keseceği şeklinde bir hükme yer verilmiş ise de (VUK, m.374/3), buradaki ‘kesilme’ kavramı ceza kesmede zamanaşımı süresinin baştan başlamasını değil, bu aşamada ‘ceza kesmede zamanaşımının’ söz konusu olamayacağını ifade etmektedir.”

4.1.1.7.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı, kanunda belirtilen vade sürenin geçmesine rağmen, kamu alacağının tahsil edilmemesi halinde söz konusu olan zamanaşımıdır. Bu zamanaşımı türü, vergilerde ve diğer kamu alacakları kapsayacak şekilde “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”da düzenlenmiştir (Oktar, 2019: 153).

6183 sayılı Kanun’un 102’nci maddesinin birinci fıkrasında, “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.*” denilmektedir.

Bu hükme göre; vade tarihi 30 Nisan 2015 olan kurumlar vergisi için tahsil zamanaşımı süresi, 1 Ocak 2016 günü işlemeye başlar, tahsil işleminin yapılmaması halinde, söz konusu vergi 31 Aralık 2020 günü bitiminde zamanaşımına uğrar.

Kanun’da para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümleri saklı tutulduğundan, “Türk Ceza Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan para cezaları, 6183 sayılı Kanun’da düzenlenen tahsil zamanaşımı hükümlerinin kapsamı dışındadır” (Oktar; 2019: 153).

4.1.1.7.2.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran sebepler

Tahsil zamanaşımını durduran sebepler 6183 sayılı Kanun'un 104'üncü maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre; borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemmez. Zamanaşımı, işlememe sebepleri kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar.

4.1.1.7.2.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Sebepler

Tahsil zamanaşımını kesen sebepler 6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anılan Kanun maddesinde;

“Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir:

1. *Ödeme,*
2. *Haciz tatbiki,*
3. *Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,*
4. *Ödeme emri tebliği,*
5. *Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,*
6. *Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,*
7. *İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,*
8. *Amme alacağının teminata bağlanması,*
9. *Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,*
10. *İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.*
11. *(Ek: 25/12/2003-5035/5 md.) Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.”*

denilerek tahsil zamanaşımını kesen halleri tek tek saydıktan sonra son fıkrasında, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımının yeniden işlemeye başlayacağı, zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcının yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması

hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günü olacağı hükme bağlanmıştır.

4.1.1.7.3. Zamanaşımının Sonuçları

Tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı) süresinin dolmasından sonra, alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi ortadan kalkmış olur. Zamanaşımından sonra, vergi incelemesi yapılamaz ve mükellefe tebliğ edilemez (Oktar, 2019: 156).

Tahsil zamanaşımında süre dolduktan sonra, alacaklı kamu idaresinin alacağını tahsil etme yetkisi ortadan kalkacağı için artık bundan sonra ödeme emri tebliğ edilemez, tahsil ve takip işlemleri yapılamaz. Ancak borçlu tarafından rıza ile yapılacak ödemeler kabul edilir (6183 sayılı Kanun, m. 102/2).

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra borçlunun rızaen yapacağı ödemelerin kabul olunacağı konusunda 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinin ikinci fıkrasında açık hüküm olmasına rağmen tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemelerin kabul edilip edilmeyeceği konusunda doktrinde tartışma yaşanmaktadır. Oktar'a (2019: 158) göre, tarh zamanaşımının süre geçmesi suretiyle vergi alacağının (sadece alacağın talep edebilirliğini değil) kalkması şeklindeki tanımı ve VUK, m. 19/f.2'de yer alan, "vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder" hükmü dikkate alındığında, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra, vergi alacağının (ve borcunun) sona ereceği anlaşıldığından, mükellefin isteği ile dahi olsa bir vergi tahakkukunun yapılmasına imkân bulunmamaktadır.

Sonuç olarak yukarıda da belirttiğimiz üzere idare alacağının tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı) ve tahsil zamanaşımına uğraması ile kamu zararı oluşmaktadır.

4.1.1.8. Kamu İdaresinin Yükümlülüklerinin Mevzuatına Uygun Bir Şekilde Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Kamu İdaresine Faiz, Tazminat, Gecikme Zammı, Para Cezası Gibi Ek Malî Külfet Getirilmesi

Türk idare teşkilatına hâkim olan ilkelerden biri de idarenin kanuniliği ilkesidir. İdarenin örgütlenmesinde ve faaliyetlerinde kanunlara uyması, saygılı davranması ve böylece idare edilenlerin (kamu hizmetinden ve diğer idari faaliyetlerinden yararlananların), idarenin keyfi eylem ve işlemlerine karşı korunmasına idarenin kanunilik ilkesi denir (Azrak, 2001: 444). Kamu idaresi adına hareket eden kamu görevlisinin keyfi davranışları ile idarenin tazminat ödemesine neden olması halinde bu tazminattan sorumlu olması gerektiği açıktır. Bu bağlamda kamu zararının varlığından bahsetmek için kamu görevlisinin aktif ya da pasif (icra-i veya ihmali) bir eyleminin bulunması gereklidir (Şişman ve Cidecigiller, 2013: 493).

Sayıştay denetiminde bu kriterde belirtilen kamu zararı daha çok mahalli idarelerde gecikme cezası, faiz ve para cezası ödemelerinde karşımıza çıkmaktadır. Bu ödemelerde kamu zararının oluşup oluşmadığı ise kamu idaresinin nakit durumunun dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz. Nakit durumu uygun olmadığı için zamanında ödenemeyen elektrik, su ve yakıt bedelleri ile sigorta pirim ve vergi tutarları nedeniyle ödenmek durumunda kalınan gecikme cezası ve faiz giderleri kamu zararı oluşturmaz. Ancak nakit durumu uygun olduğu halde elektrik, su ve yakıt bedelleri ile sigorta pirim ve vergi tutarlarının zamanında ödenmemesi sebebi ile ödenmek zorunda kalınan gecikme cezası ve faiz giderleri kamu zararı oluşturur. Oluşan zarardan neden olan kamu görevlileri sorumludur. Gecikme cezası ve faiz giderlerini ödeyenler sorumlu tutulamaz.

Nitekim Sayıştay 6'ncı Dairesinin 20.12.2018 tarihli ve 601 Karar No.lu Kararında;

“... Somut olayda da; Belediyeye ait araçlarla farklı tarihlerde geçiş ücreti ödenmeden köprü ve otoyol kullanımları yapılmış ve geçiş tarihini takip eden on beş gün içerisinde de geçiş ücreti ödenmemiş olması nedeniyle geçiş ücreti ile geçiş ücretinin on katı tutarında ceza Belediye bütçesinden ödenmiş ve

bu ceza tutarları da ilgili görevlilere rücu edilmeyerek toplam ...-TL tutarında kamu zararına neden olunmuştur. ...”

denilerek köprü ve otoyol kullanımı karşılığının zamanında ödenmemesi nedeniyle ödenmek durumunda kalınan ceza tutarı kamu zararı sayılmış ve bu kamu zararından da geçiş ücretini zamanında ödemeyenlerin sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiştir (çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28580>, 13.08.2019).

4.1.1.9. Mevzuatında Öngörülmediği Halde Ödeme Yapılması

Kamu harcamalarında temel prensip, mevzuatta öngörülen ödemelerin yapılabilmesidir (Orulluoğlu, 2012: 91). Mevzuatta öngörülmeyen bir ödemenin yapılması dayanaksız ve bu nedenle de yersiz ödeme sayılması gerekir. Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesi ile “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik”te de mevzuatında öngörülmeyen ödemeler kamu zararı sayılmıştır.

Her ne kadar 28.01.2011 tarihli ve 27858 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Danıştay 2 nci Dairesinin 2010/6876 Esas No.lu Kararında, mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması kapsamının, mal ve hizmet alımları nedeniyle yapılan ödemeler sonucu oluşan kamu zararı şeklinde anlaşılması gerektiği belirtilmişse de; bu görüşe katılmamız mümkün değildir. Bize göre mevzuatta aykırı ödemelerin tamamı bu fıkra kapsamına girer. Bir hesap yargı yeri olan Sayıştay uygulamasında da mevzuata aykırı ödemeler söz konusu bent kapsamında kamu zararı sayılmaktadır.

Nitekim Sayıştay 6’ncı Dairesinin 29.11.2018 tarihli ve 587 Karar no.lu Kararında,

“..

Yine sorumluların savunmalarında, kamu zararından bahsedebilmek için hizmetin yerine getirilmemiş ya da eksik yerine getirilmiş olduğunun tespit edilmesi gerektiği, 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesinde, kamu zararı için olmazsa olmaz şartın, hizmetin eksik, kusurlu veya hiç yapılmamış olması sonucunda da kamu kaynağında azalmaya neden olunmasının şart koşulduğu,

böyle bir durumun söz konusu olmadığı, hizmetin yıllardır eksiksiz yerine getirilerek idari ve cezai sorumluluğuna katlanıldığı, yapılan her hizmetin bir bedelinin olduğu, sunulan hizmetin eksik ve kusurlu olduğuna dair bir tespit yapılmadan ödenen hizmet bedeline kamu zararı demenin doğru olamayacağı gibi hakkaniyete de uygun düşmeyeceği ileri sürülmekte ise de;

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71'inci maddesinin ikinci fıkrasının (g) bendinde, mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması kamu zararı sayılmıştır. Adı geçen kişi de "Fen işleri Müdürü" kadrosuna anılan Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak atandığından, bu atama işlemi hukuken geçerli değildir. Hukuken geçerli olmayan bu atama işlemi esas alınarak ödeme yapılması da mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması kapsamına girmektedir. Çünkü kadroya bağlı ödemeler ancak mevzuatına uygun olarak atanmakla hakkedilir. Söz konusu kadronun gerektirdiği görevlerin fiilen yapılmış olması da bu kadroya bağlı olan ödemelerin yapılmasına dayanak teşkil etmez."

denilerek hukuken geçerli olmayan bu atama işlemi esas alınarak ödeme yapılması mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması kapsamında değerlendirilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28351>, 14.08.2019).

Bununla ilgili pek çok karar örnek olarak gösterilebilir

4.2. KAMU ZARARININ TESPİTİ

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in değişik 7'nci maddesine göre kamu zararı, kontrol, denetim veya inceleme, Sayıştayca kesin hükme bağlama ve yargılama sonucunda tespit edilir.

4.2.1. Kontrol, Denetim veya İnceleme Yoluyla Kamu Zararının Tespiti

Bu tespit usulünde kamu zararı denetim elamanları tarafından yapılan denetim ve incelemeler ile idarenin hiyerarşik yapısı içinde yapılan denetim ve kontroller sonucunda tespit edilmektedir. Kamu zararının en yaygın şekilde tespit edildiği usul bu usuldür. Denetim elemanlarınca yapılan denetimler sonucunda tespit edilen kamu zararı delilleri ve sorumluları ile birlikte bir rapora bağlanmakta ve bu rapor, adına

denetim yapılan makama sunulmaktadır. Hiyerarşik amirler tarafından yapılan denetimlerde ise genelde bir muhakkik atanmakta ve bu muhakkik düzenlediği raporu görevlendirilen makama sunmaktadır. Bu raporlar 5018 sayılı Kanun'un temel gerekçelerinden olan yönetimin sorumluluğu çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutulur. Bu değerlendirme sonucunda ilgili yazı, tutanak, rapor veya benzeri belgelerde belirtilen kamu zararının tahsil edilmek üzere işleme konmasına veya işleminden kaldırılmasına ve bu belgelerin saklanmasına karar verilir.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7/A maddesinde;

“(1) Kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen zarara ilişkin hususlar, ilgili harcama yetkilisinin görüşünü de içeren ve harcama birimi tarafından düzenlenen Ek-1'deki Değerlendirme Formu ile birlikte merkezde üst yöneticinin, taşrada ise idarenin taşrada bulunan en üst yöneticisinin değerlendirmesine sunulur. Merkezde üst yönetici, taşrada ise taşrada bulunan idarenin en üst yöneticisi gerek görmesi halinde hukuk biriminin görüşüne, sorumluların ve/veya ilgililerin bilgisine başvurabilir. Değerlendirme altmış gün içerisinde sonuçlandırılır.

(2) Taşrada bulunan idarenin en üst yöneticisi ile harcama yetkilisi görevinin aynı kişide birleşmesi halinde değerlendirme, taşra biriminin bağlı olduğu merkezdeki ilgili harcama biriminin üst yöneticisi tarafından yapılır. Bununla birlikte, taşrada en üst yönetici ile harcama yetkilisi görevinin aynı kişide birleştiği ancak tespit edilen zararın harcama yetkilisinin karar veya onayı ile meydana gelmediği durumda değerlendirme, taşrada bulunan en üst yönetici tarafından yapılır.

(3) Kamu zararına ilişkin tespitlerin değerlendirilmesinde aşağıda yer alan hususlar birlikte dikkate alınır:

a) Kamu görevlilerinin mevzuata aykırı karar, işlem veya eyleminin varlığı.

b) Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemden bir kamu zararı oluşması.

c) Sorumlu ve ilgililerin belirlenmesi.

ç) Kamu zararının; sorumlunun kasıt, kusur veya ihmalden kaynaklandığına ilişkin illiyet bağının kurulması.

(4) Üst yönetici veya idarenin taşrada bulunan en üst yöneticisi tarafından yapılan değerlendirmede, kamu zararının oluştuğuna karar verilmesi halinde Değerlendirme Formu ile zararın tespitine ilişkin belgeler takibe yetkili birime gönderilir.

(5) Tespit edilen zararın, sorumlular ve/veya ilgililerce defaten ödenmesi veya ödeneceğinin yazılı olarak taahhüt edilmesi halinde söz konusu alacak, yukarıdaki fıkralarda belirtilen işlemlere gerek kalmaksızın borç tahakkuk kaydı yaptırılarak tahsil edilir.

(6) Kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen zararın, yapılan değerlendirme sonucunda kamu zararı niteliği taşımamakla birlikte, tahsili gereken bir alacak olduğuna karar verilmesi halinde bu alacak genel hükümlere göre takip ve tahsil edilir.”

denilerek kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen zararın merkezde üst yöneticinin taşrada ise burada bulunan en üst yöneticinin değerlendirmesine sunulacağı, bu değerlendirmede kamu zararının oluşma şartlarının mevcut olup olmadığının araştırılacağı, araştırma sonucunda kamu zararının oluştuğu sonucuna varılması halinde ilgili muhasebe hesaplarına kaydedilip tahsili için izleneceği hükme bağlanmıştır.

4.2.2. Sayıştay Denetçilerince Düzenlenen Sorgular ile Tespit Edilen Kamu Zararları

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 48’inci maddesinin birinci fıkrasında, “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir.” denilmektedir.

Bu hükme göre, Sayıştayın denetim alanına girmekle birlikte genel yönetim kapsamına girmeyen idarelerin denetimi sonucu tespit edilen fazla veya yersiz ödemelerle ilgili olarak sorgu düzenlenemez. Sorgu Sayıştayın kesin hükme bağlama görev ve yetkisi kapsamında düzenlenir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 44'üncü maddesinde;

“(1) Denetim sırasında mevzuata uygun bulunmayan işlemlerden kamu zararına yol açtığı tespit edilen işlemlerin yer aldığı belgeler ayrılır. Kamu zararına neden olan kamu görevlilerinin sorumlulukları belirlenerek sorgu konusu yapılır.

(2) Aynı belgelerin değişik nitelikte ilişkili konuları kapsamaması halinde her konu aynı sorgu maddesinde fıkralar halinde gösterilir.

(3) Sorgulara madde numarası verilir.

(4) Sorumlulara elektronik ortamda tebliğ yapılamayan sorguların bütün sayfaları resmi mühür ile mühürlenir ve her sorumluya ait sorguların son sayfası ilgili denetçiler ve ekip başkanı ile grup başkanı tarafından imzalanır.

(5) Sorgularda; her bir sorgu maddesinin üst kısmında denetlenen kurumun adı, ilişkili belgelerin tarih ve numarası, kamu zararı tutarı, kamu zararına neden olan sorumluların adı ve soyadı ile unvanları tablo halinde gösterilir.

(6) Sorgularda; kamu zararının hangi mevzuat hükümlerine aykırılık sonucu oluştuğu, kamu kaynağındaki artışa engel ya da eksilmeye neden olan durum ve kamu görevlilerinin kamu zararına yol açan karar, işlem veya eylemlerinin neler olduğu açıklanarak konu hakkında sorumluların savunmaları istenir.

(7) (Ek:RG-18/4/2013-28622) Sorgularda denetim ekibi ile grup başkanı arasında ifade ve şekil açısından oluşan görüş farkı, grup başkanının görüşü doğrultusunda giderilir. Esasa ilişkin oluşan görüş farklarında ise grup başkanı aykırı görüşünü yargılamaya esas raporda belirtir.”

denilerek sorguların nasıl düzenleneceği, düzenlenen sorguların neleri ihtiva etmesi gerektiği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Bu hükme göre; sorgular kamu zararı ile sınırlı olarak düzenlenir. Düzenlenen her sorguya bir madde numarası verilir. Bir belgede kamu zararına yol açan birden fazla husus bulunması halinde, bunlar aynı sorgu maddesinde ayrı fıkralar halinde yazılır. Sorgularda sorumluların adı ve soyadları, kamu zararının oluştuğu belgenin tarih ve numarası, kamu zararının miktarı ve hesap şekli, ahizleri ve ihlal edilen

mevzuat hükümleri gösterilerek kamu zararının sebebinin açıklanması sorumlulardan istenir.

Aynı Yönetmeliğin 45’inci maddesinde ise;

“(1) Sorgular, savunmaları alınmak üzere sorgularda adı, soyadı ve unvanı belirtilen her bir sorumluya Tebligat Kanunu hükümlerine uygun olarak tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.

(2) Sorguların tebliğinin elektronik ortamda yapılması esastır. Elektronik ortamda tebliğ yapılamaması halinde tebligat yazılı olarak yapılır. Elektronik ortamda sorguların tebliği ve savunmaların alınmasına ilişkin düzenlemeler Başkanlıkça belirlenir.

(3) Elektronik ortamda tebliğ yapılamayan her sorumlu için Sorgu Üst Yazısı doldurulur, Başkan adına grup başkanı tarafından imzalanıp resmi mühür ile mühürlendikten sonra sorgu kağıtlarına iliştilerilerek ilgili birime verilir. İlgili birim tarafından bu sorgular, Sorgu Üst Yazısındaki bilgilere göre doldurulan Sorgu Tebliğ Zarfına konulduktan sonra, sorumlularına tebliğ edilir.

(4) Ankara dışında yapılan denetimler sonucu düzenlenen sorgular elden tebliğ edilebilir. Bu durumda üçüncü fıkradaki işlemler ekip başkanı tarafından yerine getirilir.

(5) Sorguların tamamı, kurum üst yöneticisine ve muhasebe birimine yazılı olarak bilgi amaçlı gönderilir veya verilir.

denilerek sorguların tebliği açıklanmıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrasının son cümlesinde yer alan; *“Tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.”* şeklindeki hükümde yer alan otuz günlük süre otuz günün sonunda gönderilen savunmaların dikkate alınmayacağı anlamına gelmez. Burada kast edilen; bu sürenin sonunda artık savunmaların beklenmeden yargılamaya esas raporun yazılacağıdır. Aksi takdirde dikkate alınmayan savunmalar 6085 sayılı Kanun’un 56’ncı maddesinin ikinci fıkrasının (ç) bendinde yer alan *“denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması”* hükmü kapsamında yargılamanın iadesi sebebi oluşturur.

Uygulamada da denetçiler otuz günlük süre geçtikten sonra gelen savunmaları da raporlarına almaktadır. “Bu şekilde süresi geçtikten sonra alınan savunmalar, yargılamada değerlendirildiği için yasada, öngörülen otuz günlük sürenin düzenleyici bir süre olduğunu kabul etmek gerekir” (İnan ve Oymak, 2011: 44).

Sayıştay denetçilerince düzenlenen sorgular hesap yargılamasının ana unsuru olmakla birlikte bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Sorgular esasında hesap yargılamasının hazırlık aşamasını oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle iddianame niteliğindedir. Bu nedenle “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”te sorgularla ilgili olarak kamu idarelerine iki farklı tarzda hareket edebilme yetkisi tanınmıştır.

Şöyle ki;

Söz konusu Yönetmelik’in 7/B maddesinin birinci fıkrasında;

“(1) Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetim sonucunda, kamu zararına ilişkin hususları içeren ve bilgi amaçlı olarak üst yöneticiye gönderilen sorgulardan taşrayı ilgilendirenler mahalline gönderilir. İlgisine göre üst yönetici veya idarenin taşrada bulunan en üst yöneticisi, gerek görmesi halinde söz konusu sorguları ihbar kabul ederek kontrol, denetim ve inceleme başlatır ve Yönetmeliğin 7/A maddesi hükümlerine göre değerlendirmeye tabi tutar. Değerlendirme sonucuna göre kamu zararı veya kamu zararı niteliği taşıyamamakla birlikte tahsil edilmesi gereken bir alacak olduğuna karar verilmesi durumunda sorumlular ve/veya ilgililer hakkında takip ve tahsil işlemleri başlatılır. Ayrıca, sorumlularla ilgili süreç, 3/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre devam eder.”

denildikten sonra 8’inci maddesinin ikinci fıkrasında;

“(2) Sayıştayca düzenlenen sorgular ihbar kabul edilerek yaptırılan kontrol, denetim veya incelemenin değerlendirilmesi sonucunda kamu zararının oluştuğuna karar verilmesi durumunda da yukarıdaki fıkra hükmüne göre alacak takip dosyası açılır.”

denilmektedir.

Görüldüğü üzere anılan hükümlere göre Sayıştay denetçilerinin sorguları üzerine ilgili kamu idaresi iki şekilde hareket etme imkânına sahip bulunmaktadır.

Bunlardan biri sorgular üzerine tahsilat sürecini başlatmak, diğeri ise yargılama sonucunu beklemektir.

Bize göre bu düzenleme hesap yargısı (Sayıştay yargısı) ile diğeri yargı organları arasında hüküm uyuşmazlığına yol açmaktadır. Çünkü kamu idaresi Sayıştay Denetçisi sorgusu üzerine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişilerden tahsilat yoluna gittiğinde bu kişiler bu işlemleri işlemin niteliğine göre idari veya adli yargıya götürmektedir. Bir yandan da sorumlularla ilgili yargılama hesap yargısında sürdüğünde bazen hesap yargı yeri ile idari ve adli yargı organları arasında hüküm uyuşmazlığı çıkmaktadır. Bu hüküm uyuşmazlığın giderilmesi ile ilgili olarak da vergi ve benzeri konular dışında hukukumuzda bir çözüm öngörülmemiştir. Bu durum da hakkın yerine getirilmesi sorununu yaratmaktadır.

Esasında burada olması gereken; ya kendilerine fazla veya yersiz ödeme yapanların da hesap yargılaması sürecine dâhil edilmesi ya da hesap yargılaması sonucunun beklenmesi olmalıdır.

6085 sayılı Kanun’da yapılacak değişiklikle ahizlerin diğeri ifadeyle ilgililerin hesap yargılamasına katılmalarının sağlanması için 6085 sayılı Kanun’un 7’nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, “*Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.*” şeklindeki hükmünün “*Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından ahizleri ile birlikte tazminle yükümlüdür.*” şeklinde,

48’inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, “*Yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde, tebliğ tarihi itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların savunmaları dikkate alınmaz.*” şeklindeki hükmün “*Yargılamaya esas raporun düzenlenmesinde, tebliğ tarihi itibaren otuz gün içinde cevap vermeyen sorumluların ve ahizlerin savunmaları dikkate alınmaz.*” şeklinde,

51’inci maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde yer alan; “*Sorumluların ve varsa vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları ile unvan ve adresleri*” şeklindeki hükmünün “*Sorumlular ile ahizlerin ve varsa vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları ile unvan ve adresleri*” şeklinde,

52’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “*Sayıştay ilamları, sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idaresine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir.*” şeklindeki hükmünün “*Sayıştay ilamları, ahizlere, sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idaresine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir.*” şeklinde, değiştirilmesi gerekir.

Bu değişikliklerden sonra da ikincil mevzuatın en başta da Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin sorguların düzenlenmesi, tebliği, yargılamaya esas rapor ve ek raporların düzenlenmesi ile ilgili hükümlerinin ahizleri kapsayacak şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.

4.2.3. Sayıştayca Kesin Hükme Bağlama Suretiyle Tespit Edilen Kamu Zararı

“Sayıştayın kesin hükme bağlama görevi yargısal bir görev olup bu yargısal görev hesap yargısı olarak tanımlanmaktadır” (Geçgel, 2014: 34). Bu görevin yerine getirilme usul ve esasları 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda düzenlenmiştir. Anılan Kanun’un 61’inci maddesi hükmü gereğince bu Kanun’da yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin bulunmayan hallerde 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na gidilmesi gerekir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar.*” denilerek Sayıştayın yargılama görevi genel yönetim kapsamına giren kurumlar ve bu kurumların kamu zararına yol açan hesap ve işlemleriyle sınırlandırılmıştır.

Bahse konu yargılama faaliyeti Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimler sonucunda düzenlenen yargılamaya esas raporla temel alınarak yapılmaktadır. Denetçiler yaptıkları denetimler sonucunda kamu zararına yol açan hesap ve işlemleri tespit ettiklerinde sorumluların savunmalarını alarak yargılamaya

esas rapor düzenlemektedirler. Bu yargılamaya esas raporlar Sayıştay Başkanı tarafından görevli dairelere sevk edilir ve böylece yargılama süreci başlar. Görevli dairenin başkanı söz konusu yargılamaya esas raporu savcı görüşü alınmak üzere Sayıştay Başsavcılığına havale eder. Başsavcı da görüşü alınmak üzere ilgili savcıya havale eder. Savcı görüşü alan yargılamaya esas rapor tekrar ilgili daireye geri döner. Bu kez daire başkanı söz konusu raporu görüşü alınmak üzere dairede görevli bir üyeye havale eder, üye görüşü aldıktan sonra söz konusu yargılamaya esas rapor yargılanmaya hazır hale gelir.

Sorumlular yazılı savunma dışında ayrıca gerek duyduklarında sözlü savunma yapmak üzere duruşma da isteyebilirler. Bu isteklerini sorgu üzerine verecekleri savunmalarda belirtebilecekleri gibi, savunmalardan bağımsız verecekleri bir dilekçeyle de belirtebilirler. Bu durumda duruşma yapılması zorunludur.

Yapılacak yargılama sonucunda, 6085 sayılı Kanun'un 50'nci maddesi hükmü gereğince yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının tazminine karar verilir. Ayrıca gerek görülmesi halinde bu iki hüküm dışında ilgili merciine bildirilmesine de karar verilebilir.

Yargılama sırasında, belgelerin mahkemelere veya soruşturma amacıyla ilgili mercilere gönderilmesi ya da sorumluların denetçi tarafından hatalı tespiti ve benzeri nedenlerle dosyadaki bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesine kanaat getirilmesi halinde konunun hüküm dışı bırakılmasına da karar verilebilir.

Yargılama sonucunda anılan Kanun'un 51'inci maddesi uyarınca ilam düzenlenir. Düzenlenen bu ilam aynı Kanun'un 52'nci maddesi uyarınca sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idaresine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve Sayıştay başsavcılığına tebliğ edilir.

Sayıştay ilamlarına ilamın tebliğ edildiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde Sayıştay Temyiz Kuruluna temyiz başvurusu yapılabilir. Temyiz Kurulunun kararlarına karşı da yine tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içerisinde aynı Kurula karar düzeltmesi başvurusu yapılabilir.

Temyiz başvurusu yapılmaması halinde temyiz süresinin bitimi tarihinden, temyiz başvurusu yapılması halinde de ise Temyiz Kurulunun karar tarihinden itibaren Sayıştay ilamı kesinleşir. Kesinleşen Sayıştay ilamı doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idaresinin üst yöneticisi sorumludur.

Ayrıca Sayıştay ilamlarına karşı ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıl içinde yargılamanın iadesi yoluna da başvurulabilir. Yargılamanın iadesi ilamın icrasını durdurmaz. Sayıştay yargılamasında diğer yargı düzenlerinden farklı olarak yargılamanın iadesine başvurmak için ilamın kesinleşmiş olması gerekli değildir.

Esasında bu bir sorundur. Şöyle ki sorumlular çoğu kez aynı dilekçeyle hem temyiz başvurusu hem de yargılamanın iadesi başvurusu yapmaktadırlar. Bazen dairenin kaldırdığı ilamı Temyiz Kurulu farkında olmadan görüşmeye devam etmektedir. Kanaatimizce yapılacak bir yasal değişiklikle Sayıştay ilamlarının temyiz başvurusu için de kesinleşme şartı getirilmelidir.

4.2.4. Adli ve İdarî Yargılama Sonucu Tespit Edilen Kamu Zararı

Adli yargı düzeninde kamu zararı tespiti, idarece ilgililerden rızayla tahsil edilemediği için adli yargı yerinde doğrudan açılan alacak davası sonucunda ilgili mahkemece idare lehine karar verilmesi şeklinde olur.

İdari yargı yerinde ise, idarenin işlem ve eylemleri yargılama konusu edilmektedir. Bu nedenle de bu yargı yerinde kamu zararı idarece resen yapılan kamu zararı tahsilatına ilişkin işlemlerin dava konusu edilmesi veya idare ajanlarının kusurlu işlem ve eylemleri sonucu oluşan zararların dava konusu edilmesi ile tespit edilebilir. Sayıştay ilamları ancak kesinleştikten sonra takibe konabilir iken, idari ve adli yargı kararlarının takibe konulması için kesinleşme şartı aranmamaktadır.

4.3. KAMU ZARARI ALACAKLARININ ALACAK TAKİP DOSYALARININ AÇILMASI VE MUHASEBE KAYITLARINA ALINMASI

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 8'inci maddesinde yer alan;

“(1) Tespit edilerek kamu idarelerine bildirilen kamu zararından doğan alacakların her biri için takibe yetkili birimce alacak takip dosyası açılır.

(2) Sayıştayca düzenlenen sorgular ihbar kabul edilerek yaptırılan kontrol, denetim veya incelemenin değerlendirilmesi sonucunda kamu zararının oluştuğuna karar verilmesi durumunda da yukarıdaki fıkra hükmüne göre alacak takip dosyası açılır.

(3) Alacağın tespit, takip ve tahsiline ilişkin bütün belgeler alacak takip dosyasında muhafaza edilir.”

şeklindeki hükümde tespit edilerek kamu idaresine bildirilen kamu zararı alacakları ile ilgili olarak alacak takip dosyasının nasıl açılacağı belirtildikten sonra değişik 9'uncu maddesinde ise;

“(1) (Değişik:RG-15/6/2019-30802-C.K.-1147/5 md.) Sayıştay veya mahkeme ilâmları ile bildirilen kamu zararından doğan alacaklar, ilâmların idarelerine ulaştığı; kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ise 7/A maddesine göre yapılacak değerlendirme sonucuna ilişkin değerlendirme formunun takibe yetkili birime ulaştığı tarihten itibaren beş iş günü içerisinde, takibe yetkili birimce, sorumlular ve ilgililer adına muhasebe kayıtlarına aldırılır. Muhasebe birimine yazılan yazıda faiz başlangıç tarihi de belirtilir. Taksitlendirilen kamu zararından doğan alacaklara ilişkin kararın bir örneği de karar tarihinden itibaren beş iş günü içerisinde muhasebe birimine gönderilir. Sayıştay sorguları üzerine yapılan değerlendirme sonucunda kamu zararının oluştuğuna karar verilmesi halinde de aynı şekilde işlem yapılır.

(2) Muhasebe birimi, Sayıştay ilâmına istinaden bildirilenleri ilâmda belirtilenler adına; mahkeme kararlarına istinaden bildirilenleri kararda tazminle yükümlü olduğu belirtilenler adına; bunların dışındakileri ise sorumlular ve ilgililer adına hesaplara kaydeder.

(3) Muhasebe kayıtlarına alınan her bir alacak için bir tahsilat izleme dosyası açılır.

(4) Kamu zararından doğan alacakların muhasebe kayıtlarına alınması ve izlenmesine ilişkin diğer hususlarda, kamu idarelerinin tabi oldukları muhasebe yönetmeliklerinde belirlenen usul ve esaslar uygulanır.”

denilerek kamu zararından doğan alacakların muhasebe kayıtlarına alınmasının esas ve usulleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Anılan hükümlere göre; bildirilen her bir kamu zararı alacağı için bir takip dosyası açılır. Ancak Sayıştay denetçilerince düzenlenen sorgular bir değerlendirmeye tabi tutularak bu değerlendirme sonucunda kamu zararının varlığına kanaat getirilmesi halinde alacak takip dosyası açılır.

Sayıştay veya mahkeme ilâmları ile bildirilen kamu zararından doğan alacaklar beş iş günü içinde muhasebe kayıtlarına alınır. Sayıştay denetçileri sorguları ile ilgili olarak yapılacak değerlendirme sonucunda kamu zararının varlığına karar verilmesi halinde bunlar da muhasebe kayıtlarına alınır.

4.4. KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAĞIN TEBLİĞİ VE TAKİBİ

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in değişik 10'uncu maddesinde;

“(1) Kamu zararından doğan alacaklar, takibe yetkili birimce sorumlular ve ilgililerin bilinen adreslerine imzaları alınmak suretiyle veya 11/2/1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir.

(2) Kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen kamu zararından doğan alacakların sorumlulara ve ilgililere tebliğ işlemlerine, 7/A maddesi gereğince yapılacak değerlendirme işlemlerinin tamamlanarak değerlendirme formunun takibe yetkili birime ulaştırıldığı tarihten itibaren beş iş günü içerisinde başlanır. Tebliğde; borcun miktarı, sebebi, doğuş tarihi, faiz başlangıç tarihi, ödeme yeri belirtilir ve sorumlulara ve/veya ilgililere ödeme, itiraz veya sulh teklifinde bulunmak üzere otuz gün süre verilir.

a) Sorumluların ve/veya ilgililerin varsa itirazları 15 gün içinde sonuçlandırılır. Bu süre içinde sonuçlandırılmayan başvurular reddedilmiş sayılır. İtiraz, merkezde üst yönetici, taşrada ise idarenin taşrada bulunan en üst yöneticisi tarafından, gerek görülmesi halinde harcama birimi ve/veya hukuk biriminin de görüşüne başvurularak sonuçlandırılır.

b) Sorumlu ve/veya ilgililerin taksitlendirme taleplerini de içeren sulh başvuruları; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerde, 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre, kapsamdaki diğer kamu idarelerinde ise özel mevzuatındaki hükümlere göre sonuçlandırılır.

c) İtiraz ve sulh başvurularını değerlendirme işlemlerinin sekreteryaya hizmetlerini takibe yetkili birim yürütür.

(3) Sayıştay sorguları üzerine yapılan değerlendirme sonucuna göre tahsil edilmesi gerektiği bildirilen kamu zararı alacaklarının sorumlulara ve ilgililere tebliğinde de aynı şekilde işlem yapılır.

(4) Kamu zararı alacaklarının yapılan tebligata rağmen sorumlular ve/veya ilgililerce süresinde rızaen ödenmemesi, sulh teklifinde ya da itirazda bulunulmaması halinde sürenin bitiminden itibaren beş iş günü içerisinde, sulh teklifinin ya da itirazın idare tarafından reddedilmesi halinde ise bu ret tarihinden itibaren beş iş günü içerisinde ve her hâlükârda 30 günlük ödeme süresinden sonra ilgili alacak takip dosyası, alacağın tahsili için takibe yetkili birimce kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimine gönderilir.

(5) Kesinleşen Sayıştay ilâmlarının tebliğinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri uygulanır.

(6) Mahkemelerce hükme bağlanan ve taraflara tebliğ edilen, kamu zararından doğan alacaklara ilişkin kararın kesinleşmesi beklenmeksizin takip işlemlerine başlanır.”

denilerek kamu zararından doğan alacağın tebliği ve takibi ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Anılan hükme göre; kamu zararından doğan alacaklar sorumlulara ve ilgililere tebliğ edilir. Tebliğde; borcun miktarı, sebebi, doğuş tarihi, faiz başlangıç tarihi,

ödeme yeri belirtilir ve sorumlulara ve/veya ilgililere ödeme, itiraz veya sulh teklifinde bulunmak üzere otuz gün süre verilir. Sorumluların ve/veya ilgililerin varsa itirazları 15 gün içinde sonuçlandırılır. Sorumlular ve/veya ilgililer taksitlendirme ve sulh başvurusunda bulunabilirler.

Kamu zararı alacaklarının yapılan tebligata rağmen sorumlular ve/veya ilgililerce süresinde rızaen ödenmemesi halinde ilgili alacak takip dosyası, alacağın tahsili için takibe yetkili birimce kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimine gönderilir.



BEŞİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAĞIN TAHSİLİ VE SİLİNMESİ

Kamu zararı tutarının tahsili ve tahsilinde vazgeçilmesi belli hukuksal kurallara tabidir. Kamu zararının her halükarda tahsili her zaman kamu idaresinin menfaatine değildir. Bazı hallerde kamu idaresinin menfaati gereği kamu zararının tahsilinden vazgeçilir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümde kamu zararının tahsili ve tahsili ile ilgili müesseseler ve kamu alacağından vazgeçilmesi hususları açıklanmıştır.

5.1. KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAĞIN TAHSİLİ

Bu başlık altında kamu zararının tahsil şekilleri yanında aynı zamanda kamu zararının tahsiliyle ilgili oldukları için kamu zararından doğan alacağın güvence altına alınması, taksitlendirilmesi, kamu zararının oluştuğu tarih, faiz uygulaması, zamanaşımı ve rücu müessesesi de incelenmiştir.

5.1.1. Kamu Zararının Güvence Altına Alınması

Kamu zararını doğuran olaya taraf olan kamu görevlileri ve diğer özel ve tüzel kişiler, zararın ortaya çıkma ihtimalinin olması durumunda veya tespitten sonra hemen izlerini kaybettirme, malvarlıklarını kaçırma veya tespitten veya başkalarına hileli olarak devretme eğilimi gösterebilirler. Bu durum öngörülerek “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 11’inci maddesinde kamu alacağının güvence altına alınması kurala bağlanmıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrasında; ihtiyatî haciz için öngörülen şartların varlığı ve kamu idaresi üst yöneticisinin de gerekli görmesi halinde, mahkeme kararı veya Sayıştay ilâmı tebliğ edilinceye kadar, yetkili mahkemeden karar alınarak, sorumluların ve ilgililerin mal, hak ve alacakları üzerine ihtiyatî haciz konulacağı belirtilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; ihtiyatî haciz kararının verildiği tarihten itibaren on gün içinde icra dairesinden kararın uygulanmasının talep edileceği, aksi halde ihtiyatî haciz kararının kendiliğinden kalkacağı, ihtiyatî haciz kararının uygulanmasında icra dairesinin gecikmesi halinde ise; alacaklı kamu idaresini temsile

yetkili hukuk birimince kararı uygulayacak olan icra dairesinin bağılı olduğu icra mahkemesine başvurularak kararın infazının sağlanmasının talep edileceğı açıklanmıştır.

5.1.2. Kamu Zararından Doğan Alacakların Tahsil Şekilleri

Yukarıda da belirttiğimiz üzere “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in değışik 12’nci maddesine göre kamu zararı rızaen ve sulh yoluyla, takas suretiyle ve icra yoluyla olmak üzere üç ayrı şekilde tahsil edilebileceğı belirtilmiştir. Ancak biz buna mevzuatındaki özel düzenleme sebebiyle 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan tahsilatın da eklenmesi gerektiğini düşünüyoruz.

5.1.2.1. Rızaen ve Sulh Yolu ile Tahsilat

Yargı kararlarında borçlunun rızası olmadan resen yapılan tahsilatın hukuka uygun olmadığı belirtilmektedir. Bu nedenle alacağın, borçlunun rızası ile ödenmesi suretiyle tahsili esastır. Ayrıca 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve bazı diğler özel mevzuatta ihtilafların sulh yoluyla halledilebileceğine ilişkin hükümler mevcut olup, söz konusu hükümler çerçevesinde verilen yetki dâhilinde alacağın, borçluyla varılan anlaşmaya göre masrafsız ve sürüncemede kalmadan tahsil edilmesi mümkündür. Bu düşünceden hareketle “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 13’üncü maddesinde kamu zararının rızaen ve sulh yoluyla tahsilatı kurala bağlanmıştır.

Anılan Yönetmelik’in 13’üncü maddesinde; kamu zararından doğan alacakların, sorumluları ve/veya ilgilileri tarafından rızaen veya ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde sulh yoluyla ödeyebilecekleri, kamu zararından doğan alacağın ödenmesinin ilgili mevzuat çerçevesinde sulh yolu ile sağlanması halinde, sulh işleminin kesinleştiğı tarihi izleyen aybaşından itibaren sorumlunun ve/veya ilgilinin yazılı muvafakati ile aylığından kesilerek tahsil edilebileceğı, rızaen ve defaten ödemede de sorumlunun ve/veya ilgilinin yazılı isteğıyle yine aylığından kesilerek tahsil edileceğı, aylıklardan yapılacak kesinti tutarı, sorumlulara ve/veya ilgililere yapılan her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil bir aylık net ödemelerinin dörtte birinden az, üçte birinden çok olamayacağı belirtilmiştir.

Rızaen tahsilat yalnızca sorumluların maaş ve ücretlerinden kesinti suretiyle yapılmaz. “Sorumlu veya ilgilinin çıkarılan borç tutarını defaten veya mevzuatın öngördüğü sınırlar içinde taksitle ödemeleri de rızaen tahsilat sayılır” (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 198).

5.1.2.2. Takas Suretiyle Tahsilat

Takas, birbirine karşılıklı ve aynı cinsten muaccel borçları bulunan iki kişinin, birinin diğerine tek taraflı irade açıklamasıyla, borçların az olan tutarında sona erdirilmesine denir (Erişgin, 2015; 126).

Kamu zararı tahsilatının hızla sonuçlandırılması amacıyla takas suretiyle tahsilat yöntemi kabul edilmiştir. “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in değişik 14’üncü maddesinde;

“(1) (Değişik: RG-15/6/2019-30802-C.K.-1147/9 md.) Kamu zararından doğan alacaklar, sorumluların ve ilgililerin genel hükümler çerçevesinde kamu idaresinden tahsili gereken alacaklarından 6098 sayılı Kanun hükümlerine göre takas suretiyle tahsil edilebilir.

(2) Takas suretiyle tahsil için;

a) Alacaklı kamu idaresi ile sorumlu ve/veya ilgilinin karşılıklı olarak alacaklı ve borçlu durumunda olmaları,

b) Takas edilecek borç ve alacağın nakit olması,

c) Takas edilecek borç ve alacağın her ikisinin de vadesinin gelmiş olması,

ç) Takas yapılmadan önce sorumluya ve/veya ilgiliye alacağının borcuna takas suretiyle mahsup edileceğinin bir yazı ile bildirilmesi veya alacağının talep ettiği zaman borcu ile takas edileceğinin beyan edilmesi,

gerekir.”

denilerek takas suretiyle tahsilatın şartları açıklanmıştır

Anılan Yönetmelik’in zikredilen maddesine göre; takas suretiyle tahsil için; alacaklı kamu idaresi ile sorumlu ve/veya ilgilinin karşılıklı olarak alacaklı ve borçlu durumunda olmaları, takas edilecek borç ve alacağın nakit olması, takas edilecek borç

ve alacağın her ikisinin de vadesinin gelmiş olması, takas yapılmadan önce sorumluya ve/veya ilgiliye alacağının borcuna takas suretiyle mahsup edileceğinin bir yazı ile bildirilmesi veya alacağını talep ettiği zaman borcu ile takas edileceğinin beyan edilmesi gerekir.

5.1.2.3. İcra Yoluyla Tahsilat

Kamu zararının tahsil usullerinden biri de icra yoluyla tahsilattır. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 15'inci maddesinde aynen;

“(1) Sayıştay ve mahkeme ilâmları ile hüküm altına alındığı halde sorumluları ve/veya ilgilileri tarafından rızaen ödenmeyen kamu zararından doğan alacaklar, 2004 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

(2) (Değişik: RG-15/6/2019-30802-C.K.-1147/10 md.) Sayıştay ilâmları için takibe yetkili birim tarafından, mahkeme ilâmları için ise kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimi tarafından; tapu, vergi dairesi, trafik şubesi gibi tescile tabi varlıkların kayıtlarını tutan dairelerden, sosyal güvenlik kurumları, banka ve diğer ilgili yerlerden, sorumluların ve ilgililerin gelir ve malvarlığı araştırması yapılır. Takibe yetkili birimler tarafından yapılan araştırmada, hacze kabil malvarlığının söz konusu olması halinde alacak takip dosyası tamamlanır ve icra takibatı yapılmak üzere kamu idaresini temsile yetkili hukuk birimine gönderilir. Takibe yetkili birimlerce malvarlığı araştırmasının yapılamadığı hallerde veya hukuk birimlerince gerekli görülmesi halinde kamu zararlarının takip ve tahsili için her zaman malvarlığı araştırması yapılabilir. Hukuk birimlerince, takip edilen davalar sonrası kamu zararının tahsiline ilişkin alınan kararların icrası aşamasında da ihtiyaç duyulması halinde malvarlığı araştırması yapılabilir.

(3) (Değişik: RG-15/6/2019-30802-C.K.-1147/10 md.) Araştırma sonucunda sorumlu ve/veya ilgililere ait malvarlığı tespit edilememesi halinde 21 inci madde hükümlerine göre işlem yapılır.”

denilmektedir.

Anılan hükme göre; Sayıştay ve mahkeme ilamları ile hüküm altına alınan kamu zararı alacakları İcra İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edilir. Bunun için

sorumluların ve ilgililerin gelir ve malvarlığı araştırması yapılır. Hacze kabil malvarlığının tespiti halinde icra takibi başlatılır. Araştırma sonucunda sorumlu ve/veya ilgililere ait malvarlığı tespit edilememesi halinde 21’inci maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kayıttan çıkarılır.

5.1.3.Kamu Zararından Doğan Alacaklarda Taksitlendirme

Alacağın tahsil edilmesi asıl amaç olmalıdır. Bu nedenle hiç tahsil edilmemek veya borçlunun ödeme gücünün üzerinde ödeme yapmasını beklemek alacağın tahsilini tehlikeye düşürebileceği gibi takip masrafı yapılmasını da gerektirebilir. Böyle bir durumda takip masraflarının da borçluya yüklenmesi alacağın tahsilinde bazı sıkıntılara yol açabilir.

“Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in değişik 16’ncı maddesinde, kamu zararından doğan alacağın tahsil edilebilmesi ve borçlunun ödeyebileceği sınırlar içerisinde borcunu ödemeye teşvik edilmesi amacıyla taksitlendirme sistemi öngörülmüştür.

Anılan maddede aynen;

“(1) Kamu zararından doğan alacaklar, sorumluların ve/veya ilgililerin talebi üzerine kamu idaresince taksitlendirilebilir.

(2) Taksitlendirme süresi azami beş yıl olup bu süre içerisinde asıl alacağın faiziyle birlikte tahsil edilmesi gerekir.

(3) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerde taksitlendirme işlemleri, 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine, kapsamdaki diğer kamu idarelerinde ise ilgili mevzuat hükümlerine göre gerçekleştirilir.

(4) Sorumluların ve/veya ilgililerin yazılı taksitlendirme talebi üzerine, sorumlu ve/veya ilgili ile takibe yetkili birim arasında, taksitlendirmenin süresini, taksit sayısı ve tutarları ile ödeme zamanlarını belirleyen bir ödeme planı yapılır. Sorumlulardan ve/veya ilgililerden taksitlerini ödeme planına uygun ve vadesinde düzenli olarak ödeyeceklerine dair “borç senedi ve kefaletname” alınır.

(5) Sorumlular ve/veya ilgililer, taksitlendirme taleplerine ilişkin yetkili makamın onayı alınıncaya kadar dilekçede belirtilen ilk taksit miktarını hemen, takip eden taksitleri de düzenli olarak, faiziyle birlikte muhasebe birimine ödeyebilir. Yetkili makamdan alınan taksitlendirme onayında kararlaştırılan taksit miktarı ödenen taksit miktarından fazla olduğu takdirde, onayda belirtilen ilk taksit tarihinden itibaren geçen taksit sürelerine ait toplam fark peşin olarak tahsil edilir.

(6) Taksitlerden birinin, ödeme planına ve “borç senedi ve kefaletname”ye uygun olarak vadesinde ve faiziyle birlikte tamamen ödenmemesi halinde alacağın tamamı muaccel olur. Söz konusu alacak, muaccel olduğu tarihten itibaren 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanan faizi ile birlikte genel hükümlere göre takip ve tahsil edilir.”

denilmektedir.

Söz konusu madde hükmüne göre; sorumlular ve/veya ilgililerin talebi üzerine kamu zararından doğan alacaklar taksitlendirilebilir. Taksitlendirme süresi azami beş yıldır. Sorumlulardan ve/veya ilgililerden taksitlerini ödeme planına uygun ve vadesinde düzenli olarak ödeyeceklerine dair “borç senedi ve kefaletname” alınır. Taksitlerden birinin, ödeme planına ve “borç senedi ve kefaletname”ye uygun olarak vadesinde ve faiziyle birlikte tamamen ödenmemesi halinde alacağın tamamı muaccel olur.

5.1.4. Kamu Zararının Oluştığı Tarih

Kamu zararının olduğu tarih zamanaşımı ve faiz başlangıç tarihi ile sorumluların belirlenmesi açısından önemlidir (Orulluoğlu, 2012: 175). “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 17’nci maddesinde, kamu zararının oluşmasına neden olan olayın çeşidine göre kamu zararının meydana geldiği tarih olarak kabul edilmesi gereken işlem tarihleri belirlenmiştir.

Anılan madde hükmüne göre; kamu zararı, vezne ve ambar açıkları ile diğer muhasebe yetkilisi mutemetlerinin açıklarında, açığın meydana geldiği tarihte, bu

tarihin bilinmediği durumlarda olayın tespit edildiği tarihte; iş, mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirlenen veya mevzuatında öngörülen karar, onay ya da sözleşmesinde belirlenen tutardan fazla yapılan ödemeler ile transfer niteliğindeki giderlerde yapılan yersiz ve fazla ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihte; kayıtlı olsun veya olmasın, kamu idaresinin yönetim ve kullanımında olan ya da kullanıcılarına teslim edilen taşınırın kaybedilmesi, çalınması veya zarar görmesi hallerinde olayın meydana geldiği tarihte; bu tarihin bilinmediği durumlarda olayın tespit edildiği tarihte; iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan ya da mevzuatında öngörülmediği halde yapılan yersiz ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihte; idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması hallerinde, söz konusu işlemin zamanaşımına uğradığı tarihte; hakedişlerden kesinti suretiyle yapılan gelir tahsilatının eksik yapılması hallerinde, tahsilat tutarının gelir kaydedilmesi gerektiği tarihte oluşmuş kabul edilir.

5.1.5. Kamu Zararından Doğan Alacaklarda Faiz

“Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 18’inci maddesi hükmüne göre kamu zararından doğan alacaklarda ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faizin başlangıç tarihi, kural olarak zararın oluştuğu tarihtir. Sayıştay ve mahkeme ilâmları ile tespit olunan kamu zararından doğan alacaklarda faiz başlangıç tarihi, ilâmda faizin başlangıcı hakkında hüküm varsa belirtilen tarih, aksi takdirde karar tarihidir.

Kamu zararlarında uygulanacak faiz, kanuni faiz, sözleşmede belirlenen faiz ve gecikme zammıdır. Bu çerçevede faiz konusunda iki temel mevzuat düzenlemesi vardır. Biri 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun, diğeri ise 6183 sayılı Kanun’dur. Bunun dışında kamu zararının doğduğu işleminde bir kurala yer verilmişse bu kurala göre işlem yapılır (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 204).

Kamu zararlarının tahsilinde, 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağına dair özel hüküm bulunan haller dışında, 3095 sayılı Kanun hükümleri uygulanır (Oktar, Taşkın: 2012).

“3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun”un değişik 1’inci maddesinde, “*Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken*

hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmemişse bu ödeme yıllık yüzde oniki oranı üzerinden yapılır.

Cumhurbaşkanı, bu oranı aylık olarak belirlemeye, yüzde onuna kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir. ”

denilmektedir.

Görüldüğü üzere anılan Kanun hükmünde kanuni faiz ile ilgili temel esas ve oran belirtildikten sonra belirtilen alt ve üst sınırlar içinde kalmak şartıyla Cumhurbaşkanına bu oranı değiştirme yetkisi verilmiştir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminden önce bu yetki Bakanlar Kuruluna verilmişti. “Bakanlar Kurulu verilen bu yetki çerçevesinde 19.12.2005 tarih ve 2005/9831 sayılı Kararı ile 01.06.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kanuni faiz oranını yıllık % 9 olarak değiştirmiş olup bu oran halen geçerliliğini korumaktadır” (Aksoy vd., 2018: 156) .

3095 sayılı Kanun’a göre yıllar itibariyle uygulanacak faiz oranları Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yılın ilk ayında yayımlanan “Parasal Sınırlar ve Oranlar” Genel Tebliği’nde gösterilmektedir.

Tahsili 6183 sayılı Kanun’a tabi olan alacaklar ise anılan Kanun’un 51’inci maddesine göre faize tabi tutulur. Örneğin harcama yetkilisi mutemetlerinin aldıkları avansı süresinde kapatmaması gibi. Anılan maddede belirtilen oranları medde metninde belirtilen sınırlar dâhilinde değiştirme yetkisi Cumhurbaşkanındadır. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.

Öte yandan, sorumlular ve/veya ilgililerce yapılan ödeme tutarının, alacak aslı ile faiz tutarının tamamını karşılamaması halinde ödenen tutar vadesi gelmiş alacak aslına ve faizine orantılı olarak mahsup edilir. Borç aslına faiz dahil edilerek, tekrar faiz yürütülemez (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 205).

5.1.6. Zamanaşımı

Bir borcun muaccel olduğu tarihten itibaren yasada öngörülen belirli bir sürenin geçmesiyle alacaklının alacağı talep, dava ve icra yoluyla takip hakkını sürekli olarak engelleyen savunmaya zamanaşımı denilmektedir (Erişgin, 2015: 127).

Esasında zamanaşımı borcu kendiliğinde sona erdirmez. Yalnızca borç eksik borç haline gelir. Yani borçlu ödemeye zorlanamaz. Rızaen öderse kabul edilir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 161'inci maddesi hükmüne göre; zamanaşımı ileri sürülmedikçe, hâkim bunu kendiliğinden göz önüne alamaz.

5.1.6.1. Kamu Zararının Tespiti ve Tahsilinde Zamanaşımı

5018 sayılı Kanun'un 74'üncü maddesinde;

“Kamu zararının meydana geldiği ve bu Kanunda belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren fiilin işlendiği yılı izleyen malî yılın başından başlamak üzere zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla onuncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezaları zamanaşımına uğrar.”

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 19'uncu maddesinde;

“(1) Kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı süresi, zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, on yıldır.

(2) Zamanaşımı süresi, 17 nci maddede kamu zararının oluştuğu kabul edilen tarihi takip eden malî yılın başında işlemeye başlar ve onuncu yılın sonunda biter.

(3) Borç aslı zamanaşımına uğramış olan kamu zararından doğan alacakların faizleri de zaman aşımına uğrar.

(4) Zamanaşımına uğramış olsa dahi sorumlular ve/veya ilgililer tarafından rızaen yapılan ödemeler kabul edilir.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan hükümlere göre; kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı süresi on yıldır. Zamanaşımını durduran ve kesen haller bu süreyi etkiler. Zamanaşımı kamu zararının oluştuğu tarihi takip eden mali yılın başında işler. Bu on yıllık süre hem kamu zararının tespiti hem de tahsili için geçerlidir. Diğer bir ifadeyle on yıllık süre içinde tespit edilemeyen kamu zararı alacağı zamanaşımına uğrayacağı gibi, tespit edildiği halde oluştuğu tarihten itibaren on yıl içinde tahsil edilmeyen kamu zararı alacakları da zamanaşımına uğrar. Borç aslı zamanaşımına uğramış olan kamu zararından doğan

alacakların faizleri de zaman aşımına uğrar. Zamanaşımına uğrayan kamu zararından doğan alçaklar sorumlu ve/veya ilgililer tarafından rızaen ödendiğinde bu ödemeler kabul edilir.

5.1.6.2. Zamanaşımını Kesen ve Durduran Haller

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 20'nci maddesinde aynen;

“(1) Kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı 6098 sayılı Kanunda belirtilen hallerde kesilir. Zamanaşımının kesildiği durumlarda, kesilme tarihinden itibaren yeni zamanaşımı süresi işlemeye başlar. Sorumlunun ve/veya ilgilinin borcunu bir senetle kabullenmesi veya borcun mahkeme kararı ile belirlenmesi halinde de yeni zamanaşımı süresi on yıldır.

(2) 6098 sayılı Kanunda belirtilen hallerde zamanaşımı durur. Bu durum ortadan kalktığında zamanaşımı, kaldığı yerden işlemeye devam eder.”

denilmektedir.

Anılan hükme göre; kamu zararından doğan alçaklarda zamanaşımı 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda öngörülen hallerde kesilir ve durur. Zamanaşımının kesildiği durumlarda, kesilme tarihinden itibaren yeni zaman aşımı süresi işlemeye başlar. Durduğu takdirde durma sebebi ortadan kalktığında, durduğu yerden işler.

5.1.6.2.1. Zamanaşımını Durduran Haller

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 153'üncü maddesine göre; borçlunun, alacağı üzerinde intifa hakkına sahip olduğu alacağını Türk mahkemelerinde ileri sürme imkânının bulunmadığı ve alacaklı ile borçlu sıfatının aynı kişide birleşmesinde birleşmenin ileride geçmişe etkili olarak ortadan kalkması durumunda bu durumun ortaya çıkmasına kadar geçecek sürece zamanaşımı işlemez işlemişse de durur.

5.1.6.2.2. Zamanaşımını Kesen Haller

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 154'üncü maddesi hükmüne göre; borçlu borcu ikrar etmişse, özellikle faiz ödemiş veya kısmen ifada bulunmuşsa ya da rehin vermiş veya kefil göstermişse ve alacaklı, dava veya def'i yoluyla mahkemeye veya

hakeme başvurmuşsa, icra takibinde bulunmuşsa ya da iflas masasına başvurmuşsa zamanaşımı kesilir.

5.1.7. Rücu Hakkı

Arapça kökenli bir kelime olan rücu, geri dönmek anlamına gelir. Hukuki bir kavram olarak bir kişinin, hukuki olarak diğerinin yerine geçmesi ile hak ve sorumlulukların devralınmasını ve bunun üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesini ifade eder (Aşkın, 2018: 31).

Rücu hakkı ise; bir kişinin alacaklısına ödediği şeyi, diğer bir kişiden isteme hakkıdır. Özel hukukun konusu olarak, başkasının borcunu ödeyen kişinin malvarlığındaki kaybın giderilmesine yönelik tazminat özelliği taşıyan bir talep hakkı olarak da değerlendirilebilir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 2012/1814 Esas ve 2013/175 Karar No.lu Kararında rücu hakkı, başkasına ait bir borcu yerine getiren kişinin malvarlığında oluşan kaybı giderme amacına yönelik istem hakkı olduğu belirtilmiştir (Çevrimiçi, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=37947>, 16.08.2019)

6098 sayılı Kanun'un müteselsil sorumlulukla ilgili 62'nci maddesinin ikinci fıkrasında, tazminatın kendi payına düşeninden fazlasını ödeyen kişinin, bu fazla ödemesi için, diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkına sahip ve zarar görenin haklarına halef olduğu, 163'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, borçluların sorumluluğunun, borcun tamamının ödenmesine kadar devam edeceği hükme bağlanmıştır.

Borçlar Kanunu'nun bu hükümlerinde rücu hakkının kazanılması için; alacaklıya tam ve eksiksiz ödeme yapılmış olması ve ödemede sorumlulardan birinin kendisine düşen paydan fazla ödeme yapması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir.

Özel hukukta rücu hakkının temel dayanağı Borçlar Kanunu'nun zikrettiğimiz hükümleridir. Kamu hukukunda da rücu hakkı ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu çerçevede Anayasa'nın 40'nci maddesinin üçüncü fıkrasında;

“Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”,

129’uncu maddesinde,

“Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.”

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu Kanunu’nun 12’nci maddesinde;

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

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

Aynı Kanun’un 13’üncü maddesinin birinci fıkrasında;

“(Değişik birinci fıkra: 6/6/1990 - 3657/1 md.) Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Ancak, Devlet dairelerine tevdi veya bu dairelerce tahsil veya muhafaza edilen para ve para hükmündeki değerli kağıtların ilgili personel tarafından zimmete geçirilmesi halinde, zimmete geçirilen miktar, cezai takibat sonucu beklenmeden Hazine tarafından hak sahibine ödenir. Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır”

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan hükümlere göre Devlet memurlarının kusurunda kaynaklanan üçüncü kişilerin zararları Devlet tarafında tazmin edildikten sonra bunlar ilgili memurlara rücu edilmesi gerekir.

Akyılmaz’a (2011: 70) göre; “kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken, kusurlu davranışları ile sebep oldukları zararların idare tarafından tazmin edilmesinden sonra, idarenin kusurlu kamu görevlisine rücu esas olarak özel hukuktaki rücu hakkı ile aynı niteliktedir. Ancak burada rücunun amacı sadece idare ile kamu görevlisi arasında bozulan mali dengenin yeniden tesisi değildir. Rücu müessesesi ile de zarara sebep olanın zarardan sorumlu olması ilkesi gerçekleştirilmiş olmaktadır. Böylece hem kamu görevlisine daha verimli çalışabileceği bir ortam sağlanmakta, hem de kusurlu davranışından sorumlu olacağının bilincinde, keyfi ve hukuk dışı davranışlarda bulunması önlenmiş olmaktadır.”

5.1.7.1. Rücu Hakkının Kaybedilmesi

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 73’üncü maddesinin ikinci fıkrasında, *“Tazminatın ödenmesi kendisinden istenilen kişi, durumu birlikte sorumlu olduğu kişilere bildirmek zorundadır.”*

163’üncü maddesinin birinci fıkrasında, *“Alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilir.”*

164’üncü maddesinde, *“Müteselsil borçlulardan biri, alacaklıya karşı, ancak onunla kendi arasındaki kişisel ilişkilerden veya müteselsil borcun sebep ya da konusundan doğan def’i ve itirazları ileri sürebilir.*

Müteselsil borçlulardan biri ortak def’i ve itirazları ileri sürmezse, diğerlerine karşı sorumlu olur”

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan hükümleri birlikte değerlendirdiğimizde; alacaklının, borçlulardan yalnızca birini dava etmesi durumunda, dava edilen kişi, davayı öteki sorumlu ve borçlulara *"ihbar"* etmezse dava sonucunda ödemek zorunda kalacağı tazminatı diğer sorumlu veya borçlulara rücu etme hakkını kaybeder.

Ayrıca müteselsil borçlular alacaklıya karşı, müteselsil borcun sebep ya da konusundan doğan def’i ve itirazları ileri sürebileceklerinden, bu ortak def’i ve itirazları ileri sürmeyen borçlu, diğerlerine karşı sorumlu olur ve bu halde de ödeyeceği tazminatı diğer borçlulara rücu edemez. Ortak defi ve itirazları; “Hukuk Muhakemeleri

Kanunu’na göre cevap süresi içinde ileri sürülmesi gereken ilk itirazlar, cevap süresi içinde zamanaşımı savunması, esasa ilişkin olarak borcun doğmamış veya sona ermiş bulunduğu iddiası, tazminat davalarında kusur ve hesap raporlarına yapılacak haklı ve yerinde itirazlar.” şeklinde sayabiliriz.

5.1.7.2. Rücu Davası

Yukarıda da belirtildiği üzere rücu hakkı ile üçüncü kişilere karşı sorumluluk altına giren ve malvarlığındaki azalma olan kişi ile yükümlülüğe sahip olan kişi arasında meydana gelen mali dengesizliğin giderilmesi amaçlanır. Rücu hakkına dayanılarak, başkasının borcunu ödeyen kişi borç karşılığını asıl borç sahibinden tazminat olarak almak için dava açar.

Rücuen tazminat istemleri, “özel hukuk kişisi tarafından zarara sebebiyet veren idareye karşı; idare tarafından zarara sebebiyet veren idareye karşı; idare tarafından zarara sebebiyet veren kamu görevlisine karşı; özel hukuk kişisi tarafından zarara sebebiyet veren özel hukuk kişisine karşı” olmak üzere dört ayrı şekilde olabilir (Kaya, 2012: 122).

Tezimizin konusunu ilgilendirdiği için izleyen başlıklarda incelenecek olan rücu davaları ise; kamu görevlilerinin kişisel kusurları sonucunda üçüncü kişilere ödenen tazminatın kusurlu kamu görevlisinden tazmini amacıyla açılan rücu davası ve kamu görevlisinin görevini gereği gibi yerine getirmemesi nedeniyle idare tarafından katlanılan mali yükümlülüklerin (gecikme cezası, para cezası, vb yükümlülükler) ilgili kamu görevlisinden tahsili amacıyla açılan rücu davasıdır.

Kamu görevlilerinin yetki kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat talepleri idare mahkemelerinde zarar gören davacılar tarafından açılmakta ve bu dava sonucunda tazminat ödemeye mahkûm olan idare ödediği tazminatı sebep olan memura rücu etmektedir (Genç, 2011: 30).

Rücu davaları adli yargıda görüldüğünde “rücuen tazminat davası”; idari yargıda görüldüğünde ise “tam yargı davası” adını almaktadır (Kaya, 2012: 124).

Kamu görevlisi tarafından verilen zararlar nedeniyle ödenen tazminatlar idare tarafından ilgili kamu görevlisine re’sen rücu edilemez. Rücu işlemi için yargı kararı gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle kamu idaresi kamu görevlisinin kusurlu davranışı

nedeniyle ödediği tazminatı ancak yargı kararına istinaden rücu edebilir. Bunun için de adli yargıda dava açması gerekir.

5.1.7.2.1. Rücu Davasında Zamanaşımı

Alacaklının alacağını ödeyen kişi, alacaklının alacağından bağımsız bir hak elde eder. Rücu hakkı olan bu hak doğduğu anda muaccel olur. Bu nedenle zamanaşımı da doğduğu andan itibaren başlar. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında, *"Rücu istemi, tazminatın tamamının ödendiği ve birlikte sorumlu kişinin öğrenildiği tarihten başlayarak iki yılın ve her hâlde tazminatın tamamının ödendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar."* denilerek rücu isteminde iki ve on yıllık olmak üzere iki ayrı zamanaşımı süresi hükme bağlanmıştır. İki yıllık süre tazminatın tamamının ödendiği ve birlikte sorumlu kişinin öğrenildiği tarihten başlayarak ikinci yılın sonuna kadar olan süredir. On yıllık süre ise tazminatın ödendiği tarihten itibaren başlayıp onuncu yılın sonunda biten süredir. Bu süreler içinde talep edilmeyen rücu hakkı zamanaşımına uğrar.

5.1.7.2.2. Rücu Davası Açma Sorumluluğu

Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik'in, 9'uncu maddesinde;

"a) Amirler, emirlerindeki memurların, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmelerini, Devlet malını korumak ve heran hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almalarını temin ve takip etmekle görevli ve sorumludurlar.

b) Memurlarca verilen zararların miktarının tespiti ve ilgililerden bu yönetmelik veya genel hükümlere göre tahsili konusunda yapılacak işlemlerin zamanında ve eksiksiz yürütülmesinden, zararı veren memurların görevli bulundukları kurum ve kuruluşların o mahaldeki amirleri müteselsilen sorumludurlar."

denildikten sonra 10'uncu maddesinde,

"Zararı veren memurun amirleri, zararın vuku bulduğu tarihi izleyen 3 gün içinde zararın konusu ile memurun sorumluluğunu belirten tüm bilgi ve

belgeleri, o kurum ve kuruluşun en üst yöneticisine iletirler. En üst yöneticiler bilgi ve belgelerin kendilerine intikal ettiği tarihi izleyen 10 gün içinde bu yönetmeliğin 7 nci maddesinde belirtilen usul ve esaslar uyarınca zarar miktarını tespit ettirirler.

Zarar miktarının bu yönetmeliğin 8 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen miktarı geçmediği hallerde, zararlarla ilgili belgeler en üst yöneticiler tarafından karar verilmek üzere ilgili disiplin amirine, gerektiğinde yetkili disiplin kuruluna gönderilir. Ayrıca zarar veren memurdan ödemeyi kabul edip etmediği hususunda yazılı beyanda bulunması istenir. Bu işlemler en geç 10 gün içinde tamamlanır.

Yukarıdaki fıkra kapsamına giren miktardaki zararları ödemeyi kabul eden memurlar hakkında düzenlenen dosya disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulunca dosyanın intikalini izleyen 10 gün içinde incelenip karara bağlanır. Kararda aylıklardan yapılacak kesinti miktarı ve taksit sayısı belli edilir.

İdareye verdikleri zararı ödemeyi kabul etmeyen memurlar hakkında genel hükümlere göre takibat yapılmak ve dava açılmak üzere zarara ait bütün bilgi ve belgeler kurum ve kuruluşun en üst yöneticilerince konuyla ilgili mercilere gönderilir.”

denilerek zararı ilgisine ödeyen idarenin kamu görevlisine karşı rücu mekanizmasının işletilmesinden kaynaklanan sorumluluk kurum veya kuruluşun amirlerine ait olduğu hüküm altına alınmıştır.

5.1.7.3. Rücu Edilebilecek Miktar

6098 sayılı Kanun’un 61’nci maddesinde,

“Birden çok kişi birlikte bir zarara sebebiyet verdikleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu oldukları takdirde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler uygulanır.

62’nci maddesinde;

“Tazminatın aynı zarardan sorumlu müteselsil borçlular arasında paylaştırılmasında, bütün durum ve koşullar, özellikle onlardan her birine yüklenebilecek kusurun ağırlığı ve yarattıkları tehlikenin yoğunluğu göz önünde tutulur.

Tazminatın kendi payına düşeninden fazlasını ödeyen kişi, bu fazla ödemesi için, diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkına sahip ve zarar görenin haklarına halef olur.”

163’üncü maddesinde;

“Alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilir.

Borçluların sorumluluğu, borcun tamamı ödeninceye kadar devam eder.”

167’nci maddesinde;

“Aksi kararlaştırılmadıkça veya borçlular arasındaki hukuki ilişkinin niteliğinden anlaşılmadıkça, borçlulardan her biri, alacaklıya yapılan ifadan, birbirlerine karşı eşit paylarla sorumludurlar.

Kendisine düşen paydan fazla ifada bulunan borçlunun, ödediği fazla miktarı diğer borçlulardan isteme hakkı vardır. Bu durumda borçlu, her bir borçluya ancak payı oranında rücu edebilir.

Borçlulardan birinden alınamayan miktarı, diğer borçlular eşit olarak üstlenmekle yükümlüdürler.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan hükümleri birlikte değerlendirdiğimizde, alacaklının alacağını ödeyen borçlunun, diğer sorumlulardan rücu yoluyla isteyebileceği miktarın, “asıl alacak, faiz ve yargılama giderleri toplamı” kadar olabileceği, diğer bir ifadeyle, alacaklıya ne kadar ödenmişse, rücu edilecek miktarın da o kadar olacağı anlaşılmaktadır.

5.1.7.4. Zararı Ödeyen İdarenin Kamu Görevlisine Rücu Zorunluluğu

Rücu hakkı başlığında aynen yer verdiğimiz Anayasa’nın 40 ve 129 ile 657 sayılı Kanun’un 13’üncü maddelerinde yer alan sırayla, “Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır”, “kendilerine rücu edilmek kaydıyla”, “kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır” şeklindeki ifadelerden idarelerin rücu hakkını kullanmalarının zorunlu olduğu kanaatindeyiz. Bize göre bu hakkın kullanılmaması sorumluluk doğurur.

Nitekim Akyılmaz'ın (2015: 55) “idare hukukunun babası diye tanımladığımız bir hocamız var, Sıddık Sami Onar, 1950’li 1960’lı yıllarda bir efsanedir. İstanbul Üniversitesinin rektörlüğünü de yapmış. Rektörlüğü döneminde bir personel işi ile ilgili olarak üniversite aleyhine bir tazminat davası açılmış Danıştay, üniversiteyi tazminata mahkum etmiş. Kararda da Sıddık Sami Hocayı işaret ederek rektörün de şu kadar kişisel kusuru vardır diye belirtmiş. Hocaya kişisel kusuru oranında dava açılmış.” şeklindeki açıklamasında hukukumuzda öteden beri rücu davasının açılmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır.

Yine Akyılmaz’a (2011: 71) göre; “rücu mekanizması, olması gerektiği gibi işletilebilirse, kanuni güvence sisteminin kamu görevlilerinin hukuka aykırı davranışlarına pirim tanınması ve Hazinesin kamu görevlilerince dilediğince zarara uğratılması tehlikeleri bertaraf edilmiş olur. Anayasa’nın 129’uncu maddesinin beşinci fıkrasında, *‘Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.’* denilerek kamu görevlisinin yetkisini kullanırken kusurlu davranışı nedeniyle sebep olduğu idare zararından tamamen kurtulması engellenmiştir. Çünkü bu hüküm gereği idare, kişisel kusuru ile üçüncü şahıslara zarar veren kamu görevlisinin sebep olduğu bu zararları tazmin etse bile, görevlinin, kişisel sorumluluğu tamamen kalkmış olmamakta, zorunlu rücu mekanizması ile zararı tazmin eden idareye karşı sorumluluğu devam etmektedir.”

Nitekim Danıştay 5’inci Dairesinin 10.11.1997 tarihli ve E.1995/3611, K.1997/2485 sayılı Kararında, kamu görevlisinin kusuru sonucu ödenen tazminatın ilgili kamu görevlisine rücu edilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır (Danıştay Dergisi, Sayı 96, 217-222).

5.2. KAMU ZARARINDAN DOĞAN ALACAKLARIN SİLİNMESİ

5018 sayılı Kanun’un 37’nci maddesinin son fıkrasında, *“Tahsili zamanaşımına uğrayan gelirlerin silinmesine ilişkin usul ve esaslar, ilgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.”* denilmektedir.

Anılan hükümde kast edilen tahakkuk ettirilip muhasebe hesaplarına kaydedilen gelirlerdir. Kamu gelirlerinin zamanaşımına uğraması mükelleften ve kamu görevlilerinden olmak üzere iki ayrı sebepten kaynaklanır. Mükelleften kaynaklanan sebeplerle zamanaşımına uğrayan gelirler kamu zararına yol açmaz. Ancak kamu görevlilerin kusurundan kaynaklı zamanaşımına uğrayan gelirler hesaplardan silinmekle birlikte kamu zararı oluşturur. Bunlar sebep olan kamu görevlilerden tahsil edilmelidir.

Yine aynı Kanun'un 79'uncu maddesinde aynen;

“Özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak üzere, idare hesaplarında kayıtlı olup 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında izlenen kamu alacakları dışında kalan;

a) Zarurî veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan,

b) Tahsili için yapılacak takibat giderlerinin asıl alacak tutarından fazla olacağı anlaşılan,

kamu alacaklarından merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen tutarlara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına üst yöneticiler yetkilidir. (a) bendine göre belirlenen tutarı aşan kamu alacaklarından silinmesi öngörülenler merkezî yönetim bütçe kanununda ayrıca gösterilir.”

denilerek kamu alacaklarının silinmesinin koşulları açıklanmıştır.

Bu koşulları, hesaplara kayıtlı alacak olması, 6183 sayılı Kanun kapsamında izlenen kamu alacakları dışında kalan alacak olması, zarurî veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmamış alacak olması, tahsili için yapılacak takibat giderlerinin asıl alacak tutarından fazla olacağının anlaşılması ve yılı merkezî yönetim bütçe kanununda belirlenmiş silinecek miktarı geçmemesi şeklinde sayabiliriz.

“Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in değişik 21'inci maddesin de;

“(1) Zorunlu veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan, dava ve icra takibine konu olmayan kamu zararından doğan alacaklardan merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen tutara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına üst yöneticiler yetkilidir.

(2) Tahsili için yapılacak takibat giderlerinin asıl alacak tutarından fazla olacağıın anlaşılması nedeniyle, dava ve icra takibine konu olmayan kamu zararına ilişkin alacaklardan merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilen tutara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına üst yöneticiler yetkilidir.

(3) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin birinci ve ikinci fıkralarda belirtilenler dışında kalan alacaklarının takip ve tahsilinden vazgeçilmesi, 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre, diğer idarelerde ise özel mevzuatlarındaki hükümlere göre gerçekleştirilir.

(4) Takibe yetkili birimce, alacağın takibinden vazgeçildiğine dair onay muhasebe birimine gönderilerek alacağın muhasebe kayıtlarından çıkarılması sağlanır.

(5) Alacağın tahsili için açılan davada kamu idaresi aleyhine karar verildiği ve Yargıtay tarafından da onanmak suretiyle hüküm kesinleştiği veya kamu idaresi için bir yarar görülmediğinden temyizden yetkili merciin onayı alınarak vazgeçildiği hallerde, Yargıtay ilâmı veya temyizden vazgeçme onayı ile buna ilişkin aleyhteki mahkeme kararı, hukuk birimince takibe yetkili birime gönderilir. Bu birimlerce de söz konusu belgelerin onaylı birer örnekleri ilgili muhasebe birimine intikal ettirilerek alacağın kayıtlardan çıkarılması sağlanır.”

denilerek kamu zararından doğan alacakların silinmesi usul ve esasları detaylandırılmıştır.

Anılan hükme göre; zaruri ve mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan ve tahsili için yapılacak takibat giderleri asıl alacak tutarından fazla olacağı anlaşılan kamu alacakları kayıtlardan çıkarılabilir. Ancak merkezi yönetim bütçe kanununda kayıtlardan çıkarılacak bu alacakların miktarının belirlenmesi gerekir.

Gerek Kanun’da ve gerekse Yönetmelik’te ifade edilen zaruri ve mücbir sebepler; deprem, savaş ya da benzeri, tamamen borçlunun sorumluluk alanı dışında kaynaklanan durumlardır. Burada borçlu borcunu ifa edemediği için kendisine bir kusur atfedilememektedir.

2019 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na ekli (İ) Cetveliyle 5018 sayılı Kanun’un 79’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamına giren kamu alacaklarından 20.000-TL’ye kadar olanların, (b) bendi kapsamına girenlerden ise;

20,00-TL'ye kadar olanların kayıtlardan silinmesine cevaz verilmiştir. Buradaki tutarlar her bir dosya için belirlenen tutardır. Her bir sorumlu adına bu tutar kadar bir terkin yapılması anlamına gelmez.

Yine 26.01.2019 tarihli ve 30667 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Muhasebat Genel Müdürlüğünün Parasal Sınırlar ve Oranlar ile ilgili 62 Sıra No.lu Genel Tebliği"'nin 11'inci maddesinde;

“(1) 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 106 ncı maddesi gereğince, yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile diğer amme alacaklarından, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilecek miktarlar Tablo IV’te gösterilmiştir.

(2) 5018 sayılı Kanunun 79 uncu maddesi hükmü gereğince, kayıtlardan çıkarılacak tutarlar Tablo IV’te gösterilmiştir.”

denilmiş ve söz konusu cetvelde 6183 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesi gereğince 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarından tahsil imkansızlığı nedeniyle muhasebe kayıtlarından çıkarılacak tutar 10,00-TL, diğer amme alacaklarından tahsil imkansızlığı nedeniyle muhasebe kayıtlarından çıkarılacak tutar ise; 20,00-TL olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan 31.12.2018 tarihli ve 30642 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'n 3'üncü maddesinde, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 115'nci maddesinde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 33,00-TL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceği belirtilmiştir.

SONUÇ

Denetim etkin, hesap verebilir ve şeffaf bir mali yönetim için olmazsa olmaz koşullardan biridir. Bu bakımdan kamu mali yönetimi için denetim yaşamsal öneme sahiptir. Doktrinde denetleyen ile denetlenen arasındaki hukuki ilişkiye göre, iç denetim ve dış denetim; yapıldığı döneme göre, ön denetim, anında denetim ve sonradan yapılan denetim; konusuna göre, uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi; denetleyenler açısından ise, yasama denetimi, idari denetim, yargısal denetim ve kamuoyu denetimi şeklinde sınıflandırılan kamusal denetim, kaynakların etkin, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılması için zorunlu olduğu gibi saydam ve hesap verebilir bir yönetim için de şarttır.

Bu kapsamda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamusal denetim alanında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Anılan Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendinde malî kontrol; *"kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade eder"* şeklinde tanımlanmış ve kamusal denetim, denetleyen ile denetlenen arasındaki hukuki ilişkiye göre iç denetim ve dış denetim şeklinde ikiye ayrılmış ve dış denetimin kapsamı genişletilmiştir.

Anılan Kanun'da yapılan yukarıda belirtilen mali kontrol tanımından da anlaşılacağı üzere kamu denetiminin odaklandığı konulardan biri kamu kaynağının hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlamaktır. Bu amaçla yapılan denetimlerde idarelere yol gösterildiği gibi mevzuata aykırı olarak kamu kaynağının artışına ve azalışına neden olanlara hukuksal sorumluluk yüklenmesi yönünde tespitlerde de bulunulur. Bu hukuksal sorumluluklardan biri de neden olunan kamu kaynağı azalışı veya engel olunan kamu kaynağı artışının tazmini sorumluluğudur.

Kamu görevlilerinin bu tazmin sorumluluğu hukukumuzda öteden beri var olan bir müessesedir. Ancak 5018 sayılı Kanun'la bu tazmin sorumluluğun esasları

sorumluluğa yol açan zararın kavramsal olarak nitelendirilmesiyle birlikte değişikliğe uğramıştır.

Şöyle ki; söz konusu zarar 1050 sayılı Kanun'da "Hazine Zararı", "Devlet Zararı" gibi kavramlarla tanımlanırken 5018 sayılı Kanun'la "Kamu Zararı" kavramıyla tanımlanmaya başlanmıştır. Yine 1050 sayılı Kanun'da kusursuz sorumluluk (objektif sorumluluk) anlayışı varken 5018 sayılı Kanun'la kusur sorumluluğu (sübjektif sorumluluk) anlayışı getirilmiştir.

Ancak bahse konu zararın hem kavramsal olarak tanımlanmasında, hem de sorumlularının belirlenmesi anlayışında bazı problemler bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinin değişik birinci fıkrasında, "*Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Görüldüğü üzere söz konusu tanımda "kast, kusur ve ihmal" kavramları birlikte kullanılmıştır. Oysa kast ve ihmal kusurun dereceleridir. Bu nedenle, esasında tanımda sadece "kusur" kavramına yer verilmesi yeterlidir.

Yine söz konusu tanıma göre kamu zararının varlığından söz edebilmek için; ortada bir kamu görevlisi, bu kamu görevlisinin kusurlu davranışı (kasti veya ihmali), kamu görevlisinin mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemi ve bu karar, işlem ve eylem sonucunda oluşan bir zararın bulunması gerekmektedir. Bu unsurlardan biri değiştiğinde zararın niteliği değişmektedir. Bazen zarar, kamu zararı olmaktan çıkmaktadır.

Anılan maddede kamu zararının oluşumu kamu görevlisinin kusurunun varlığına bağlandığına göre, her mevzuata aykırı ödemenin kamu zararı olarak nitelendirilememesi gerekir. Kamu zararının varlığı için kamu görevlisinin kusuru ve bu kusur ile oluşan zarar arasında illiyet bağının bulunması mecburidir. Bu bakımdan, özellikle yorum farklılıklarının söz konusu olduğu durumlarda kamu görevlisinin kusurundan bahsedilemez. Çünkü bu durumlarda ödemeye esas mevzuatın kamu görevlisinin yorumladığı şekilde yorumlanması mümkündür. Hakkında hem mevzuata

uygunluğu, hem de mevzuata aykırılığı yönünde farklı yargısal içtihatların olduğu ödemeler bu durumun tipik örneğini oluşturur.

Esasında burada yapılması gereken kusurun niteliğinin ortaya konulması ve ona göre sorumluluğun belirlenmesidir. Eğer bir kamu görevlisi yaptığı işlem veya eylemin sonucunda zararın oluşabileceğini öngörmesine rağmen bu işlem ve eylemi yapmış ise; zarara kasten sebep olmuş olacağından oluşan zarardan sorumlu olması gerekir. Yine kamu görevlisi yaptığı işlem ve eylemin sonucunda zararın oluşabileceğini öngörmemiş ama aynı nitelikteki ortalama bir kamu görevlisinde beklenecek özeni göstermeyerek zarara neden olmuşsa işlem ve eylemde ağır ihmali olduğu değerlendirilmeli ve oluşan zarardan sorumlu tutulmalıdır. Buna karşın kamu görevlisi yaptığı işlem ve eylemin sonucunda zararın oluşacağını öngörmemiş ve ayrıca aynı nitelikteki ortalama kamu görevlisinden beklenen özeni de göstermişse oluşan zarardan sorumlu tutulmamalıdır.

Ayrıca anılan maddenin birinci fıkrasında kamu zararının genel tanımı yapıldıktan sonra ikinci fıkrasında, “Kamu zararının belirlenmesinde;

a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,

c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,

e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

f) (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)

g) Mevzuatında öngörölmediği halde ödeme yapılması,

Esas alınır.”

denilerek kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterlerin tek tek sayılması da bize göre doğru bir yöntem olmamıştır. Çünkü hayatın dinamik yapısı

karşısında kamu zararına yol açan hallerin tek tek sayılması zor ve hatta imkânsızdır. Nitekim bu imkânsızlık nedeniyledir ki, anılan Kanun maddesinin söz konusu fıkrasında bahse konu haller altı bent halinde sayılmışken, Kamu Zararının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde dokuz bent halinde sayılmıştır.

Kanaatimizce anılan Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde sayılan bu haller de Kanun'un 71'inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında kamu zararı sayılacak hususların tamamını kapsamamaktadır. Bu nedenle bu yöntem; birinci fıkra da tanımlanan kamu zararı kapsamına girdiği halde, ikinci fıkra da sayılan hususların kapsamına girmediği için kamu zararı sayılıp sayılmayacağı tartışmaların oluşmasına yol açmaktadır.

Öte yandan söz konusu tazmin sorumluluğuna hesap yargılamasında ahizlerin dâhil edilmemesi de sorun oluşturmaktadır. Hesap yargılamasında ahizler taraf olarak kabul edilmediğinden verilen hükümler doğal olarak ahizleri kapsamamaktadır. Ancak sorumlular, haklarında verilen tazmin tutarlarını ahizlerin alacaklarından doğrudan kesinti yoluna gittiğinden ahizler bu kesinti işlemlerini konusuna göre idari ve adli yargıya götürmektedirler. Bu durum da hesap yargısı ile diğer yargı organları arasında hüküm uyumsuzlukların çıkmasına yol açmaktadır. Bu hüküm uyumsuzlukları hakkın yerine getirilmesi sorunu yaratmaktadır. Kanaatimizce ahizlerin hesap yargılamasında taraf olarak kabul edilmesi ile bu sorun çözülebilir.

Bu nedenle, 6085 sayılı Kanunlarda yapılacak değişikliklerle ahizlerin, özellikle kendisine belli bir tutarın üstünde fazla ödeme yapıldığı iddia edilenlerin hesap yargılamasına katılmaları sağlanmalıdır.

Yine diğer bir tartışma konusu olan, kamu kaynağının genel yönetimi oluşturan tüm idareler açısından mı geçerli olacağı yoksa her bir idare veya bütçe açısından mı geçerli olacağı konusuna açıklık getirilmelidir. Genel yönetim içinde yer alan bir idare bütçesinden yine genel yönetim içinde yer alan diğer bir idare bütçesine veya mahalli idareler bütçesine sehven yapılan yüklü miktardaki ödemelerin geri alınması halinde faiz uygulandığında faiz hatalı aktarmayı yapan kamu görevlisi üzerinde kalacaktır. Bu da kanaatimizce adil değildir. Bu nedenle bahse konu hususun yeniden

değerlendirilerek kamu idareleri arasında sehven yapılan ödemelerin kamu zararı kapsamı dışında tutulmasının daha doğru olacağını değerlendirmekteyiz.

Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in değişik 7'nci maddesinde, kamu zararı, kontrol, denetim veya inceleme, Sayıştayca kesin hükmeye bağlama ve yargılama sonucunda tespit edileceği belirtildiği halde, anılan Yönetmelik'in 7/A maddesi uyarınca kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen kamu zararının merkezde üst yöneticinin taşrada ise en üst yöneticinin değerlendirilmesine tabi tutulması da isabetli olmamıştır. Konusunda uzman denetim elamanlarınca yapılan kamu zararı tespitlerinin mali mevzuat bilgisinden uzak üst yöneticiler tarafından değerlendirmeye tabi tutulması mali disiplinden uzaklaşmaya yol açabilir.

Bu kapsamda Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen sorguların değerlendirmeye tabi tutulması ve bu değerlendirme sonucunda kamu zararı tespitine katılma halinde hesaplara alınması, katılmama halinde ise hesaplara alınmayıp hesap yargılaması sonucunun beklenmesi Sayıştay denetçisi sorgusuna konu edilen kamu zararından doğan alacaklarda uygulanacak faizin başlangıç tarihi bakımından ikili bir durum yaratmıştır.

Şöyle ki yapılan değerlendirme sonucunda Sayıştay denetçisinin sorgusuna konu edilen kamu zararı iddiasına katılma halinde faizin başlangıç tarihi kamu zararının oluştuğu tarih olduğu halde, katılmama halinde hesap yargılanmasının sonucu beklenmekte olup, bu halde de faizin başlangıç tarihi hüküm tarihi olmaktadır.

Kanaatimizce bu durum suiistimale açık bir durum yaratmaktadır. Bu nedenle Sayıştay denetçisinin sorgusuna konu edilen kamu zararından doğan alacakların faiz başlangıç tarihinin her halükarda hüküm tarihi olacak şekilde anılan Yönetmelik'te değişiklik yapılması uygun olur.

Öte yandan 5018 sayılı Kanun'da sorumlular; bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi şeklinde sayılmışsa da; bakanlar ve üst yöneticiler genelde harcama sürecinde yer almadığından, muhasebe yetkililerinin sorumlulukları da ödeme emri belgesi ve eki

belgeler üzerinde yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etme yükümlülüğüyle sınırlandırıldığından, uygulamada harcamadan kaynaklanan kamu zararından genelde harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri zararın oluşumundaki dâhillerine göre müştereken ve müteselsilen veya münferiden sorumlu tutulmaktadır.

İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk işlemlerinin zamanında ve eksiksiz yapılmaması nedeniyle kamu zararının oluşması halinde ise; tarh ve tahakkuk işlemlerini yapmakla görevli olanlar; tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelen kamu gelirleri ve alacaklarının zamanında ve eksiz tahsil edilmemesi halinde ise; muhasebe yetkilileri sorumlu tutulur.

5018 sayılı Kanun’un 71’nci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendi ile Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 6’ncı maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, *“idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması”* kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak kriterlerden biri olarak sayılmış iken, anılan Yönetmelik’in 17’nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde *“idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması hallerinde, söz konusu işlemin zamanaşımına uğradığı tarihte kamu zararının oluştuğunun kabul edileceğinin”* belirtilmiş olması bazı yazarlarca eleştirilmekte ise de; bize göre söz konusu düzenlemeler arasında herhangi bir uyumsuzluk bulunmamaktadır. 17’nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi hükmü 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendi ile “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”’in 6’ncı maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi hükümlerini tamamlayıcı ve açıklayıcı nitelikte bir hükümdür.

Çünkü tarh, tahakkuk ve tahsil imkânı bulunan kamu gelirlerinin sırf bu işlemlerdeki eksiklik nedeniyle kamu zararının oluştuğunun kabulü kamu görevlileri için büyük külfetlere yol açacağı gibi Borçlar Hukukunun sebepsiz zenginleşme hükümlerine de aykırıdır.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 12'nci maddesi hükmüne göre kamu zararı, rızaen ve sulh yoluyla, takas suretiyle ve icra yoluyla olmak üzere üç ayrı şekilde tahsil edilebilir. Ancak biz buna mevzuatındaki özel düzenlemeler nedeniyle 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan tahsilatın da eklenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 18'inci maddesi hükmüne göre kamu zararından doğan alacaklarda ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faizin başlangıç tarihi, kural olarak zararın olduğu tarihtir. Sayıştay ve mahkeme ilâmları ile tespit olunan kamu zararından doğan alacaklarda faiz başlangıç tarihi, ilâmda faizin başlangıcı hakkında hüküm varsa belirtilen tarih, aksi takdirde karar tarihidir.

Kamu zararlarının tahsilinde, 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağına dair özel hüküm bulunan haller dışında, 3095 sayılı Kanun hükümleri uygulanır. Kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı süresi on yıldır. Zamanaşımını durduran ve kesen haller bu süreyi etkiler.

Devlet memurlarının kusurunda kaynaklanan üçüncü kişilerin zararları Devlet tarafında tazmin edildikten sonra bunlar ilgili memurlara rücu edilmesi gerekir. Rücu davası açmada sorumluluk kamu kurum ve kuruluşlarının amirlerine aittir.

Zaruri ve mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan ve tahsili için yapılacak takibat giderleri asıl alacak tutarından fazla olacağı anlaşılan kamu alacakları kayıtlardan çıkarılabilir. Ancak merkezi yönetim bütçe kanununda kayıtlardan çıkarılacak bu alacakların miktarının belirlenmesi gerekir. Bunun dışında kamu zararında doğan alacakların zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle kayıtlardan silinmesi kamu zararı oluşturur. Bu durumda bu alacakları kayıtlardan silen kamu görevlileri sorumlu olur.

KAYNAKÇA

Kitaplar ve Süreli Yayınlar

- Akipek Öcal, Şebnem: **Medeni Hukuk-I** Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını, 8.bs, 2016
- Akıntürk, Turgut: **Borçlar Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınevi, 7. bs, 1999.
- Aksoy, Mehmet, **Sayıştay Hesap Yargısı**, Ankara, TC. Sayıştay Başkanlığı Yayını, 2018.
- Geçgel, Bülent ve Öz, Yusuf:
- Aksoy, Mehmet ve Kızılkaya, Eyüp: **Kamu Zararı ve Sorumluluk**, Ankara, Türkiye Belediyeler Birliği Yayını, 2017.
- Akyılmaz, Bahtiyar: “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Sayı 69 (1-2), 2011, s. 61-78.
- Akyılmaz; Bahtiyar: Kamu Zararının Genel Esasları, Kamu Zararından Rücu ve Rücu Sorumluluğu”, **Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı**, Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2015, s. 43-55.
- Arat, Ayşe: “Müteselsil Borçlarda Alacaklı ile Borçlular Arındaki İlişkinin Hüküm ve Sonuçları” **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 26, Sayı: 2, 2018, s.325-366.
- Arslan, Süleyman: **Türkiye’de ve İngiltere’de Merkezi İdarenin Mahalli İdareler Üzerindeki Denetimi**, Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1978.

- Aşkın, Uğur: “Koruma Tedbirleri Nedeniyle Tazminatta Rücu Sorunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2, 2018, s.23-47.
- Atabek, Nejdet: “Kamuoyu, Medya, Demokrasi”, **Kurgu Dergisi**, 2002, s. 223-238.
- Ataman Akgül, Başak **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2000.
- Aydın, Hüseyin: “Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı”, 2010, (Çevrimiçi)
<http://www.ankarabarosus.org.tr/siteler/ankarabarosus/tekmakale/2010-1/2010-1-aydin.pdf> . 12 Mayıs.2019.
- Azrak, Ali Ülkü: “İdarenin Yargısal Denetimine İlişkin Sorunlar”, **Türkiye Barolar Birliği Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı**, Ankara, TBB Yayınları, TBB Yayın No 12, Ocak 2001, s. 441-469
- Bayar, Doğan: “Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk”, **Dış Denetim Dergisi**, Sayı 1, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, s.45-55.
- Coşkun, Arife **Performans ve Risk Denetim Terimleri (Derleme)**, Araştırma/inceleme/Çeviri Dizidi 5, Ankara, TC Sayıştay başkanlığı Yayınları, 2000.
- Coşkun, Gülay **Devlet Bütçesi**, 5.bs, Ankara, Turhan Kitapevi, 1997.
- Çağlayan, Ramazan: “Kamu Zararında Rücu ve Rücu Sorumluluğu”, **Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı**, Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2015, s: 81-101

- Demirbaş, Tolga ve Çetinkaya, Özhan: **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018.
- Demren Dönmez, Burcu: “Türk Ceza Kanununda ‘Kamu Görevlisi’ Kavramı”, 2011, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2011-94-705> 12 Mayıs 2019.
- Daver, Bülent: **Siyaset Bilimine Giriş**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 1993.
- Erginay, Arif: **Vergi Hukuku**, 16. bs, Ankara, Savaş Yayınları, 1998.
- Erişgin, Nuri: **Medeni Hukuk-II**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ağustos 2015
- Geçgel, Bülent: “Kamu Zararı Kavramı ve Yorum Farklılığından Kaynaklanan Fazla Ödemeler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 579, 2013, s.114-117.
- Geçgel, Bülent: Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 93, Ankara, 2014, s. 31-42.
- Geçgel, Bülent: “Hesap Yargısında Yüklenicilerin Yeri ve Savunma Hakları”, **İNTES İnşaat Sanayi Dergisi**, Sayı 172, Ankara, 2019, s. 54-63.
- Genç, Enver: “Rücu Kavramı ve Sayıştay Denetimi Kapsamında Rücu Müessesesi” **Mali Hukuk**, Sayı 151, Ocak- Şubat 2011, s. 28-33,
- Gözler, Kemal: **İdare Hukuku** , Cilt-II, 2.bs., Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2009.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetmelik Yargı**, 30. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.

- Gözübüyük, A. Şeref, **İdare Hukuku**, Cilt-I, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- Tan, Turgut:
- Günday, Metin: **İdare Hukuku**, 9. bs., Ankara, İmaj Yayıncılık, 2004.
- Gündüz, Nihat: **Kalkınma İçin Sistemci Denetim**, Ankara, TODAİE Yayınları, 1974.
- Gündüz, Nihat “İdari Reform ve Sayıştay”, **Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay**, Ankara, Sayıştay Yayınları 1973. s 166-196
- Güredin, Ersin **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.
- Gürocak Sibel: “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular”, **Dış Denetim Dergisi**, Sayı 1, 2010, s. 152-165
- İnan, Atilla **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, Ankara, 1992.
- İnan, Atilla ve Oymak, **Temel Mali Kanunlar Sayıştay Yargısı ve Hak Arama Yolları**, Ankara, Vizyon Yayınları, 2011.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1987.
- Kanlıgöz, Cihan: “1982 Anayasasına Göre Kamu Görevlisinin Anlamı ve Kapsamı”, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/299/2796.pdf>, 1993, 12 Mayıs 2019.
- Kaya, Cemil: “Rücu Tazminat İstemiyle Açılan Davalarda Görevli Yargı Yerinin Belirlenmesi Konusunda Uyuşmazlık Mahkemesi Uygulaması”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 70, Sayı: 1, 2012, s. 115-122.

- Kırca, Çiğdem: “Borçlar Hukukunda Sorumluluk Türlerine Genel Bakış ve Kamu Zararında Sorumluluk”, **Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı**, TC. Sayıştay Başkanlığı, 2015, s. 157-173,
- Koçberber, Seyit: “Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarındaki Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 97, Nisan- Haziran 2015, s. 55-75.
- Köse, Ömer: **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Ankara, TC. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2007.
- Mutluer, M. Kamil, **Sayıştay Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2015.
- Öner, Erdoğan ve Coşkun, Arife: **Bütçe Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005.
- Mutluer, Kamil, Öner, Erdoğan ve Kesik, Ahmet: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt-2, İstanbul Vedat Kitapçılık, 2014.
- Oğuzman, M. Kemal ve Öz, M. Tugut: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt-2, İstanbul Vedat Kitapçılık, 2014.
- Oktar, S. Ateş, Taşkın, Yasemin: “Yüksek Öğretim Kurumlarında Kamu Zararı ve Karşılaşılan Sorunlar Üzerine Bazı Notlar”, (Çevrimiçi) <http://www.alomaliye.com>, 8 Haziran 2019.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 14. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019.
- Orulluoğlu, Cuma: **Kamu Zararı**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 3. bs., 2015.

Öncel, Mualla, **Vergi Hukuku**, 21. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2012.

Kumrulu, Ahmet,

Çağan; Naim:

Parlak, Bekir ve **Kamu Yönetiminde Denetim**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2015.

Doğan, Kadir Caner

Polat, Necip: “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, 2003, s. 65-80.

Sezginer, Murat: “İdarenin Sorumluluğunun Genel Esasları ve Kamu Zararından Sorumluluk”, **Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı**, Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2015, s. 65-74.

Susmuş, Türker: “Kamu Zararı - Kurum Zararı İlişkisi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Çerçevesinde Kamu Zararının Denetimi ve Saptanma Önerisi”, **Kamu Zararı Paneli**, Ankara, T.C. Sayıştay Başkanlığı 24 Mayıs 2012, s.19-32.

Şişman, Gülden ve “Kamu Kurumları ve Belediyelerin Vergisel Cidecigiller Aynur: Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Doğan Zararın Kamu Zararı Haksız Fiil Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 8, Sayı 1, 2013, s. 485-503.

Taytak, Mustafa ve “Hesap Verme Sorumluluğu çerçevesinde Türk Sayıştayın Bahtiyar, Ercan: Rolü”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 4, 2015, s. 261-284,

Taytak, Mustafa: **Kamu Mali Yönetiminde Kamu Zararı ve Tahsili**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018.

- Tosun, Hikmet, **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2. bs., 2008.
- Tunç, Hasan, Bilir, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 7. bs., Faruk ve Yavuz, 2015.
- Bülent:
- Turguter, Necip: **Kamu Zararı Açıklaması**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 2012.
- Türk Dil Kurumu: **Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr>, 04.Nisan.2019.
- Yayla, Yıldızhan: **İdare Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2009.
- Yıldırım, Ramazan: **İdari Başvurular**, 2. bs., Konya, Mimoza Yayınları 2006.
- Yıldırım, Ramazan: **İdare Hukukuna Giriş**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 5. bs., 2016.
- Yıldırım, Turan: **İdari Yargı**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 5. bs., Ekim 2016.
- Yılmaz, Ejder: **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 1985.
- Yürekli, Ömer: “Kamu Yönetmel Teftiş ve Denetim Sistemi ve Yeniden Yapılanması”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 480, 2015, s. 257-288.

Yargı Kararları

Danıştay 2'nci Dairesinin 2010/6876 Esas ve 2010/5111 Karar No.lu Kararı, 26.02.2011 tarihli ve 27858 sayılı Resmi Gazete.

Danıştay 5'inci Dairesinin 10.11.1997 tarihli ve E. 1995/3611, K.1997/2485 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, Sayı 96, 217-222.

Sayıştay 2'nci Dairesinin 30.01.2019 Tarihli ve 35565 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28908>, 05.08.2019.

Sayıştay 2'nci Dairesinin 30.01.2019 Tarihli ve 35565 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28909>, 10.08.2019.

Sayıştay 5'inci Dairesinin 12.03.2015 Tarihli ve 118 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=10790>, 28.07.2019.

Sayıştay 5'inci Dairesinin 21.04.2016 Tarihli ve 174 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=18203>, 10.07.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 29.01.2013 Tarihli ve 10 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi), <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=18444>, 02.06.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 31.05.2016 Tarih ve 12745 Tutanak No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/>, 02.07.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 14.12.2017 Tarihli ve 508 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=25937>, 11.08.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 20.02.2018 Tarihli ve 529 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=26330>, 12.08.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 29.11.2018 Tarihli ve 587 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28351>, 14.08.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 04.12.2018 Tarihli ve 592 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi)
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28341>, 12.08.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 11.12.2018 Tarihli ve 593 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi)
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28520>, 15.05.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 201.12.2018 Tarihli ve 601 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi)
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28580>, 13.08.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairenin 29.01.2019 Tarihli ve 619 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi)
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=28849>, 18.07.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 04.02.2019 Tarihli ve 629 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi),
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=29307>, 10.05.2019.

Sayıştay 6'ncı Dairesinin 21.02.2019 Tarihli ve 636 Karar No.lu Kararı, (Çevrimiçi)
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=29125>, 05.07.2019.

Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 sayılı Kararı, (Çevrimiçi)
<https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/gkk/?krr=41194>, 20.06.2019.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 2012/1814 Esas ve 2013/175 Karar No.lu Kararı,
(Çevrimiçi) <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=37947>, 16.08.2019.