

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ



TÜRK KAMU MALİ HUKUKUNDA KAMU ZARARLARI
ÜZERİNE BİR DEĞ ERLENDİRME
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
PROF. DR. KADİR KARTALCI

HAZIRLAYAN
MUSTAFA İZGİ

MALATYA-2020

**T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK KAMU MALİ HUKUKUNDA KAMU ZARARLARI
ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mustafa İZGİ

**Danışman
Prof. Dr. Kadir KARTALCI**

MALATYA-2020

ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Kadir KARTALCI'nın danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım “Türk Kamu Mali Hukukunda Kamu Zararları Üzerine Bir Değerlendirme” başlıklı bu çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek herhangi bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Mustafa İZGİ

ÖNSÖZ

“Türk Kamu Mali Hukukunda Kamu Zararları Üzerine Bir Değerlendirme” başlıklı bu çalışma Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlanmıştır. Çalışmanın hazırlanmasında başta ilgili mevzuat düzenlemeleri olmak üzere, yargı kararlarından, kitaplardan, makalelerden, panel ve çalıştaylardan yararlanılmıştır.

Öncelikle Yüksek Lisans tez çalışmamın planlanmasından sonuçlandırılmasına dek geçen sürecin tamamında yönlendirme ve önerileri ile bana yol gösteren ve yardım eden değerli danışmanım Prof. Dr. Kadir KARTALCI'ya teşekkürlerimi sunarım. Bu zorlu tez sürecinde benden desteğini ve yardımlarını esirgemeyen kıymetli eşim Çağla İZGİ'ye ve tüm hayatım boyunca benden maddi ve manevi desteğini esirgemeyen babama ve anneme teşekkürlerimi borç bilirim.

Mustafa İZGİ

ÖZET

Türk Kamu mali yönetim sisteminde ve mali mevzuatında yaşanan değişim ve dönüşümün temeli olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte daha önce Türk mali mevzuatında farklı şekillerde ifade edilen “Kamu Zararı” kavramı tanımlanmış, tespiti, takibi ve tahsilinin nasıl gerçekleştirileceği ve unsurlarının neler olduğu belirtilmiştir.

Bu tezin amacı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk kamu mali hukukunda yerini alan “kamu zararı” kavramını tarihsel gelişimi ile birlikte ilgili mevzuatı ve yargı kararları çerçevesinde anlamak, açıklamak, gerekli yerlerde eleştirmek suretiyle değerlendirmesini yapmak ve önerilerde bulunmaktır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda, kamu zararı mevzuatı ile ilgili tereddütlere yol açan hususlar, yargı organları arasındaki hüküm uyumsuzlukları ile birlikte değerlendirilmiş ve birtakım önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kamu Zararı, 5018 sayılı Kanun, Kusurlu Sorumluluk, Kamu Görevlisi.

ABSTRACT

With the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which is the basis of the change and transformation in the Turkish Public financial management system and its financial legislation, the concept of “Public Loss”, which was previously expressed in different ways in the Turkish financial legislation, has been defined, how it will be determined, monitored and collected, and what are its elements. It is stated that.

The purpose of this thesis is; Understanding, explaining, criticizing where necessary, making and evaluating the concept of “public loss” which takes its place in Turkish Public Financial Law with the Public Financial Management and Control Law No. 5018, along with its historical development.

For the purpose of the study, the issues causing hesitations regarding public loss legislation were evaluated together with the dispute between the judicial bodies and some suggestions were made as a result.

Key Words: Public Loss, Law No. 5018, Imperfect Liability, Public Officer.

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ	ii
ÖNSÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARI KAVRAMI

1.1. Kamu Zararı ve İlgili Kavramlar	5
1.1.1. Kamu Gideri.....	7
1.1.2. Kamu Kaynağı	8
1.1.3. Kamu Geliri.....	9
1.1.4. Özel Gelir.....	9
1.1.5. Rayiç Bedel	11
1.1.6. Malvarlığı	12
1.2. Kamu Zararı Kavramının Tarihsel Gelişimi ve Yasal Çerçevesi.....	12
1.2.1. İslam’a Göre Kamu Zararı	13
1.2.2. Müsadere-Kamu Zararı İlişkisi.....	15
1.2.3. Tanzimat Dönemi (1839-1876).....	18
1.2.4. Meşrutiyet Dönemi (1876-1922)	20
1.2.5. Cumhuriyet Dönemi (1923-2020)	22
1.2.5.1. Divan-ı Muhasebat - Sayıştay	22
1.2.5.2. Şuray-ı Devlet-Danıştay ve Hizmet Kusuru Kavramının Gelişimi	24
1.2.5.3. Mülga 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda Kamu Zararı (1927-2003)	25

1.2.5.4. KMYKK ve Kamu Zararı.....	27
1.3. KMYKK’da Kamu Zararının Misyonu.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARININ BİLEŞENLERİ, KAPSAMI VE SORUMLULARI

2.1. Kamu Zararının Bileşenleri	30
2.1.1. Kamu Görevlisi	30
2.1.2. Kusur.....	32
2.1.3. Mevzuata Aykırılık	36
2.1.3.1. İdari İşlemler	40
2.1.3.2. İdari Eylemler	41
2.1.3.3. İdari Kararlar	41
2.1.4. Zarar	42
2.1.5. İlliyet Bağı.....	45
2.2. Kamu Zararının Kapsamı.....	47
2.2.1. Kamu Zararının Kurumsal Olarak Kapsamı	47
2.2.2. Kamu Zararının Kişiler Bakımından Kapsamı.....	48
2.2.2.1. Sorumlu.....	50
2.2.2.2. İlgili.....	51
2.2.3. Kamu Zararının Konu Bakımından Kapsamı ve İstisnaları.....	52
2.2.3.1. SGK Fazla veya Yersiz Ödemeleri İstisnası	53
2.2.3.2. Memurların Kullanımlarındaki Taşınır Mallar İstisnası	55
2.3. Kamu Zararına Karşı Sorumluluk	56
2.3.1. Bakanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	57
2.3.2. Üst Yöneticilerin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	59
2.3.3. Üst Yönetici Yardımcılarının Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	62
2.3.4. Harcama Yetkililerinin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	64
2.3.4.1. Harcama Yetkisinin Kurula Ait Olduğu Durumda Sorumluluk	65
2.3.4.2. Harcama Yetkisinin Devredildiği Durumda Sorumluluk.....	66
2.3.4.3. Harcama Yetkisinin Vekaleten Yürütüldüğü Durumda Sorumluluk	67

2.3.5. Gerçekleştirme Görevlilerinin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	68
2.3.5.1. Ödeme Emri Belgeleri Ekinde Bulunması Gerekli Taahhüt ve Tahakkuk Belgeleriyle İlgili Sorumluluk	70
2.3.5.2. Kurul ya da Komisyon Gibi Bir Organın Düzenlediği Gerçekleştirme Belgeleriyle İlgili Sorumluluk.....	71
2.3.5.3. Ödeme Emri Belgelerini Düzenleyen Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu.....	71
2.3.5.4. Elektronik Ortak Veri Tabanına Girilen Bilgilerin Kaynağı Olan Belgeleri Düzenleyenlerin Sorumluluğu.....	72
2.3.6. Gelir Toplamada Görevli Olanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	75
2.3.7. Mal Yönetiminde Görevli Olanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	77
2.3.8. Muhasebe Yetkililerinin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu.....	79
2.3.8.1. İmza Kontrol Etme Görev ve Sorumluluğu	80
2.3.8.2. Ödemeye Esas Belgelerde Eksiklik ve Maddi Hata Olması Halinde Sorumluluk	80
2.3.8.3. Giderleri Hak Sahiplerine Ödeme ve Hak Sahiplerinin Kimliğini Kontrol Etme ve Görevi	82
2.3.8.4. Gelir ve Alacakların Tahsili Görevi	82
2.3.9. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Yapanların ve Usulüne Göre Görevlendirilmeyenlerin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu.....	83
2.3.10. Ön Mali Kontrol Yapanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ZARARININ TESPİTİ, TAKİBİ VE TAHSİLİ

3.1. Kamu Zararının Tespit Usulleri.....	88
3.1.1. Kontrol, Denetim ve İnceleme ile Kamu Zararının Tespiti	89
3.1.2. Sayıştay Tarafından Kesin Hükme Bağlama Yoluyla Kamu Zararının Tespiti	94

3.1.3. Yargılama Yoluyla Kamu Zararının Tespiti.....	104
3.2. Kamu Zararı Alacaklarının Takip ve Tahsili	106
3.2.1. Kamu Zararı Alacak Takip Dosyasının Açılması.....	106
3.2.2. Kamu Zararı Alacağının Muhasebe Kayıtlarına Alınması	107
3.2.2.1. Kamu Zararının Oluştığı Tarih ve Faiz Başlangıcı.....	109
3.2.3. Kamu Zararı Alacağının Tebliğ ve Takip İşlemleri	111
3.2.3.1. Kamu Zararına İtiraz veya Sulh Başvurusu	112
3.2.3.2. Kamu Zararı Alacağının Güvenceye Alınması	114
3.2.4. Kamu Zararından Kaynaklanan Alacakların Tahsili.....	115
3.2.4.1. Kamu Zararı Alacağının Rızaen ve Sulh Yolu ile Tahsilatı	115
3.2.4.2. Kamu Zararı Alacağının Takas Yoluyla Tahsilatı	117
3.2.4.3. Kamu Zararı Alacağının İcra Yolu İle Tahsilatı	118
3.2.5. Kamu Zararı Alacağının Taksitlendirilmesi	119
3.2.6. Kamu Zararlarında Zamanaşımı	120
3.2.6.1. Zamanaşımını Kesen ve Durduran Haller	121
3.2.7. Kamu Zararından Kaynaklanan Alacakların Silinmesi	122
SONUÇ ve ÖNERİLER	124
KAYNAKÇA	134
EKLER	142

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda Özel Gelirler.....	11
Tablo 3.1. Sayıştay Dairelerinin Hükme Bağladığı Hesaplara İlişkin Veriler.....	101
Tablo 3.2. Sayıştay Temyiz Kurulu İlamları.....	102



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Hukuk Literatürü Açısından Kusurun Dereceleri	33
Şekil 3.1. Sayıştay Denetimi.....	94
Şekil 3.2. Yargılamaya Esas Raporların Hazırlanma Süreci	99



KISALTMALAR

KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
DMK	: Devlet Memurları Kanunu,
RG	: Resmi Gazete,
SK	: 6085 sayılı Sayıştay Kanunu,
TCK	: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu,
DMK	: 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu,
s.a.v.	: Sallallâhu aleyhi ve sellem,
Hz.	: Hazreti,
Md.	: Madde,
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname,
TBK	: Türk Borçlar Kanunu,
HD	: Hukuk Dairesi,
K.	: Karar,
E.	: Esas,
T.	: Tarih,
KİK	: 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu,
DİK	: 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu,
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu,
Yönetmelik	: Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
Sayıştay GKK	: 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı 5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı,
TYB	: Takibe Yetkili Birim,

SDY : 17.11.2011 tarih ve 28145 sayılı RG’de yayımlanan Sayıştay
Denetim Yönetmeliği,



GİRİŞ

09.06.1927 tarih ve 606 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve “mali anayasa” ifadesiyle de anılan 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu”, 2000’li yılların başına kadar varlığını sürdürmüş ve cumhuriyet döneminde kamu mali sisteminin omurgasını oluşturmuştur. Kurtuluş ve kuruluş yıllarının bakış açısını yansıtan Muhasebe-i Umumiye Kanunu, zamanla çağın gereklerine ayak uydurmaya çalışan Türkiye’nin idari ve mali yapısına uyum sağlayamamıştır. Muhasebe-i Umumiye Kanunu; bütün kamuyu içermemesi, yıllık bütçe uygulamasının stratejik yönetim ve stratejik planlamaya engel teşkil etmesi ve bunun beraberinde harcamalarda bütçe dışı kalemlerin fazlalığı, bütçenin dönemsel kalkınma planlarıyla yıllık programlardan kopukluğu, bütçe hakkının tam anlamıyla veya en iyi şekilde kullanılamaması, kamu kaynakları kullanılırken etkinlik ve verimliliğe gerekli önemin verilmemesi gibi nedenlerden dolayı eleştirilmiştir. Çağın gereklerine cevap verebilme arzusu ve aynı zamanda uluslararası standartlara ve Avrupa Birliğine üyelik için de gerekli kriterlere uymak üzere kamu mali yönetiminde modern bir sisteminin meydana getirilmesi hedeflenmiş ve 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” (KMYKK) 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de (RG) yayımlanmıştır (KMYKK Genel Gerekçesi, 2003: 1-3).

KMYKK Türk kamu mali mevzuatına kazandırdığı birçok yeni kavramla birlikte “kamu zararı” kavramını düzenlemiştir. KMYKK’nın 71’inci maddesinde “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.” şeklinde kamu zararı tanımlanmıştır. KMYKK öncesi dönemde, yasal düzenlemelerde mali sorumluluğun doğması için tek koşul, mevzuata aykırılığın olmasıyken, ayrıca kusur, zarar gibi başka türlü bir koşula gerek duyulmamıştı (www.sayistay.gov.tr). Bu kapsamda, ita amirlerine sorumsuzluk, saymanlar ile tahakkuk memurlarına ise kusur olmaksızın sorumluluk öngören bir anlayış hakimdi ve mevzuata aykırı hallerin varlığı mali sorumluluğun birincil koşuluydu (Timurkan, 2011: 58-65). Bu yaklaşım KMYKK ile terk edilerek, kamu zararına ilişkin işlemlerde kamu görevlilerinin kusurlu sorumluluğu ilkesi benimsenmiştir.

Çalışmayla ilgili yapılan literatür taraması sonucunda, Geçgel (2020), “Kamusal Denetim Hukukunda Kamu Zararı” konusunu incelemiş ve kamu denetimi, kamu zararı kavramının tespit, takip ve tahsili süreçlerine ilişkin mevzuatın eksiklik ve karmaşıklıklarını açıklamaya çalışmıştır. Ünal (2019), “Kamu Zararı ve İlgililere Rücu” konusunu incelemiş ve kamu zararı tespit ve takip sürecini mevzuatı çerçevesinde inceledikten sonra özellikle ilgililere rücunun nasıl yapılması gerektiği üzerinde durmuştur. Sevimli (2019), “İdare Hukukunda Kamu Zararı” konusunu incelemiş ve kamu zararı ile ilgili idare hukuku alanı ve özel hukuk alanı arasındaki uyumsuzluklara değinmiş, kamu zararı sorumluluğunun tüm kamu personeli kapsamasını eleştirmiştir. Özbaşkan (2019), “Bütçe Denetimi, Kamu Zararı ve Sonuçları” konusunu incelemiş ve özellikle kamu zararının Sayıştay denetimi ile tespiti ve tahsili sürecini ve sorumluların izleyebileceği kanun yollarını açıklamıştır.

Bu çalışmanın amacı, KMYKK ile Türk kamu mali hukukunda yerini alan “kamu zararı” kavramının daha iyi anlaşılması için kavramın tarihsel gelişimi, misyonu, bileşenleri, kapsamı, sorumluları, tespiti ve tahsili açısından değerlendirmektir. Bu değerlendirmeyi yaparken kaynak taraması yöntemi ile başta KMYKK ve ilgili diğer kanunlar, yönetmelikler, tebliğler gibi mevzuat düzenlemeleri ve yargı kararları olmak üzere kitaplar, makaleler, panel ve çalıştaylar, kamu kurumlarının internet sayfaları, faaliyet raporlarından faydalanılmıştır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın, birinci bölümünde kamu zararı kavramı ve ilgili kavramlar açıklanmış ve kamu zararı kavramının tarihsel gelişimi ile yasal çerçevesi ele alınmıştır. Daha sonra kamu zararının KMYKK’da üstlendiği misyonu açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde bir durumun kamu zararı olarak nitelendirilebilmesi için bir arada bulunması gereken kamu zararının bileşenleri açıklanmış ve bu bileşenlerle ilgili tereddütlere neden olan hususlar ifade edilmiştir. Daha sonra kamu zararının kamu kurumları, kişiler ve konu bakımından kapsamı incelenmiş ve kamu görevlilerinin kamu zararına karşı sorumlulukları, mevzuat hükümleri ile Sayıştay kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise kamu zararının tespiti, değerlendirilmesi, takibi ve tahsili süreçleri incelenmiş, mevzuat hükümlerinden açıkça anlaşılamayan ve tereddütlere neden olabilecek hususlara değinilmiştir.

Çalışmanın sonuç kısmında ise kamu zararı mevzuatına yönelik önceki bölümlerde yapılan tespitler değerlendirilmiş ve kamu zararının tespit, değerlendirme, takip ve tahsili ile ilgili sorunlar ve bu sorunların aşılabilmesi için öneriler geliştirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARI KAVRAMI

Kamu ve zarar kelimelerinin birleşiminden oluşan “kamu zararı” kavramının anlamı; zararın yönüne göre değişebilecekken, Türk mevzuatında zarar görenin kamu olduğu şekliyle anlam kazanmıştır. Kamu ve zarar kelimelerin kapsamaları da kavramın anlamına göre şekillenmiştir.

Türk Dil Kurumu (TDK) güncel sözlüğüne göre kamu; halka hizmet veren devlet organlarının tamamı ve bir ülkede bulunan halkın tamamı, halk, amme, anlamlarına gelmektedir (www.sozluk.gov.tr). Genel ve geniş anlamı bakımından kamu sözcüğünün devletin ve halkın sahip olduğu maddi ve manevi değerleri de barındırdığı söylenebilir. Kamusal alan, kamu yararı, kamu güvenliği gibi kullanımlar buna işaret etmektedir.

Zarar sözcüğü ise aynı sözlükte; bir şey veya bir olay nedeniyle oluşan çıkar kaybı ya da kötü, olumsuz sonuç, ziyan, anlamına gelmektedir. Zarar sözcüğü, maddi ve manevi zarar olmak üzere iki şekilde nitelendirilmektedir. Bu bakımdan kişiler açısından zarar; kişinin bedeneni ya da mal varlığında uğradığı zarar ve manevi açıdan uğratıldığı kayıp, şeklinde meydana gelmektedir (www.sozluk.gov.tr). Devletler açısından ise; kara ve deniz sınırları, yeraltı ve yer üstü zenginlikleri, nüfus, sosyal ve kültürel değerler, tarih, bağımsızlık, demokrasi, hukuk, parasal değerler ve itibar gibi sahip olunan somut ve soyut varlıklarında uğradığı kayıplar zarar olarak ifade edilebilir.

Bu doğrultuda, geniş anlamda kamu zararı kavramının; deprem, sel, toprak kayması gibi doğal afetler nedeniyle oluşan zararlar; eksik istihdam nedeniyle olası katma değerlerden edilen zararlar, hatalı kentleşme nedeniyle çevreye, tarım alanlarına verilen zararlar ile kent sakinlerinin yaşam kalitesinde ve zaman yönetiminde meydana gelen zararlar; idari karar alma mekanizmalarının toplum ve ekonomi açısından ihtiyaçlar hiyerarşisine uygun sırada veya oranda kamu kaynaklarını kullanmamaları nedeniyle oluşan zararlar; hukuk devleti gereklerinin tam sağlanamaması nedeniyle adalet ve güven duygusunun tahribi sonucunda oluşan manevi zararlar; beyin göçü ifadesi ile adlandırılan, ülkenin insan kaynaklarında meydana gelen kayıplar; kamu kurumlarının ekonomik büyüklüğünün milli ekonomiye oranının gereğinden fazla olması ve kamunun ekonomiden aldığı bu fazla payı özel sektör kadar verimli

kullanamaması nedeniyle oluşan zararlar gibi birçok değişkeni ihtiva eden geniş kapsamlı bir küme olduğu söylenebilir. Bunlardan yola çıkarak geniş anlamda kamu zararı kavramı kısaca şu şekilde tanımlanabilir: Bir ülkenin sahip olduğu maddi ve manevi değerlerde meydana gelen eksilmeler ve bu değerlerin toplam faydayı maksimum düzeye getireceği potansiyel seviyesi ile arasındaki fark kamu zararıdır.

Geniş anlamda kamu zararında her zaman sorumlu kişi veya kişiler olmadığından zararın varlığı tespit edilebilse bile tazmini açısından mevzuatta bir karşılık elbette beklenemez. Örneğin meydana gelen bir depremde yaşanan can ve mal kayıpları geniş anlamda kamu zararı olarak ele alınabilecekken, mevzuatta; kamu malı sayılan binalarda meydana gelen hasarlar nedeniyle oluşan (parayla ölçülebilir) zararlardan; ancak projelendirme, imalat, bakım-onarım gibi süreçlerde görev alan kamu görevlilerinin kusurlu olduğu tespit edilenler, kamu zararı olarak değerlendirilebilecektir.

Dar ve özel anlamda kamu zararı tanımı ise KMYKK ve 19.10.2006 tarih ve 26324 sayılı RG’de yayımlanan “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” (bundan sonra Yönetmelik olarak anılacaktır) ile yapılmıştır.

Çalışmanın bu kısmında kamu zararı kavramının KMYKK ve diğer mevzuatta yer alan tanımları incelenecek ve kamu zararı ile ilgili bazı kavramların tanımlarına yer verilecektir. Bazı kavramlar ise (kamu görevlisi, kamu kaynağı, sorumlu ve ilgili) kamu zararı kavramının kapsam ve bileşenlerini belirlemede büyük önem arz ettiğinden çalışmanın ilgili diğer kısımlarında ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

1.1. Kamu Zararı ve İlgili Kavramlar

Türk kamu mali hukukunda daha önce “devlet zararı” olarak karşılık bulan “kamu zararı” kavramının, bu şekilde kullanılması KMYKK ile başlamıştır. Bunun temel nedeni aslında önceki yıllarda “kamu” ifadesi yerine “devlet” ifadesinin yaygın bir şekilde kullanılmasıdır. Özellikle 2000’li yıllardan itibaren çıkarılan kanunlarda devlet

ifadesinin yerini kamu ifadesinin almaya başladığı görülmektedir.¹ Aynı şekilde 2000’li yıllardan önce kurulan kamu kurum ve kuruluşlarının adlandırılmasında devlet ifadesi kullanılırken bu yıllardan itibaren yapılan düzenlemelerde kamu ifadesi kullanılmaya başlanmıştır.² Mali hukuktaki değişim ve dönüşümle birlikte bir takım yenilikler içeren “kamu zararı” ifadesi de daha önce kullanılan “devlet zararı” ifadesinin yerini almıştır (Koçberber, 2015: 57).

Kamu zararı kavramı, KMYKK’da; “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.” şeklinde ifade edilirken, Yönetmelik’te ise; “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasından doğan zararı ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu zararı ile ilgili KMYKK’da ve Yönetmelik’te yapılan tanımlara bakıldığında küçük bir farklılık dikkat çekmektedir. KMYKK’da yapılan tanımda fiile vurgu yapılırken, Yönetmelik’te yapılan tanımda zarara vurgu yapılmıştır. Başka bir deyişle kamu zararının, KMYKK ile kabahat olarak tanımlanırken, Yönetmelik’te ise bu kabahatin maddi unsurunun tanımlanmış olduğu görülmüştür, denilebilir.

19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı RG’de yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (SK) kapsamında ise, ayrıca bir kamu zararı tanımı yapılmamış olup, Kanun’un uygulanmasında KMYKK’da belirtilen tanımın esas alınacağı belirtilmiştir.

“Kamu zararı” kavramıyla “kamunun zararı” ifadesinin özdeş olarak görülmesi, yanlış bir bakış açısı olacaktır. Hukuki ve teknik açıdan “kamu zararı” olarak karşılık bulmayan, ancak kamu kaynağının eksilmesine neden olan zararlar da olabilmektedir. Dolayısıyla, KMYKK’da düzenlenen “kamu zararı” kavramı, kamu yönetimini

¹ “Örneğin; 23.07.1965 tarih ve 12056 sayılı RG’de yayımlanan 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 10.09.1983 tarih ve 18161 sayılı RG’de yayımlanan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’nun adlandırılmasında devlet ifadesi kullanılmışken; 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı RG’de yayımlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun, 09.04.2002 tarih ve 24721 sayılı RG’de yayımlanan 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve KMYKK’nın adlandırılmasında kamu ifadesinin kullanıldığı görülmektedir.”

² “Örneğin; 1954-Devlet Malzeme Ofisi, 1954-Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, 1960-Devlet Planlama Teşkilatı, 1960-Devlet Personel Başkanlığı, 2002-Kamu İhale Kurumu, 2012-Kamu Denetçiliği Kurumu, 2012-Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü.”

oluşturan bütün idareleri ve kamu kurumları açısından zarar oluşturan bütün durumları kapsamamaktadır (Orulluoğlu, 2015: 53).

Genel olarak kamunun personel istihdamının nasıl olacağının ve bu personellerin özlük haklarının, yükümlülük ve sorumluluklarının düzenlendiği 23.07.1965 tarih ve 12056 sayılı RG’de yayımlanan Devlet Memurları Kanunu’nda (DMK) “kamu zararı” ve “önlenemez kamu zararları” ifadesi 122’nci madde de kullanılmıştır. Ancak buradaki kullanımların KMYKK’da geçen kamu zararı ile bağlantısı kurulmadığı gibi DMK’da bu ifadelerin neye karşılık geldiği de tanımlanmamıştır. Öte yandan DMK’nın 12’nci ve 13’üncü maddelerinde idarenin ve kişilerin uğradıkları zararlar ele alınmış ve bununla ilgili olarak 13.08.1983 tarih ve 18134 sayılı RG’de yayımlanan “Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi Ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik” bulunmaktadır. DMK’nın 12’nci ve 13’üncü maddeleri ve bunlara istinaden çıkarılan Yönetmelik hükümleri, KMYKK’da yer alan kamu zararının istisnaları olup, Kamu Zararı Kavramının Kapsamı başlığında bu konunun ayrıntılarına değinilecektir.

5237 sayılı “Türk Ceza Kanunu”nda (TCK) ise tam olarak “kamu zararı” ifadesi geçmese de “kamunun zararı” veya “kamunun uğradığı zarar” şeklindeki ifadelerin bir kısmı konusu itibariyle KMYKK’da yer alan kamu zararı ile ilişkilidir. Nitekim TCK’da kamu zararı ile ilgili bir tanım veya KMYKK’da yer alan tanıma bir atıf bulunmasa da KMYKK’nın kamu zararı başlıklı 71 inci maddesinde TCK’ya atıfta bulunulmuştur. Bu nedenle TCK’da yer alan yukarıdaki ifadelerin bir kısmının KMYKK’da yer alan kamu zararını ifade ettiği söylenebilir.

Görüldüğü üzere kamu zararı denilince akla gelebilen birçok anlamın aksine kamu mali hukuku alanında kullanılan kamu zararı ifadesi özel anlamlı bir ifadedir ve bir durumun kamu zararı olarak nitelendirilmesinin belirli şartları bulunmaktadır.

1.1.1. Kamu Gideri

Kamu gideri en genel tanımı ile kamu hizmetlerini yerine getirmek için gerçekleştirilen harcamalar şeklinde ifade edilebilir. Başka bir tanıma göre de; kamu tüzel kişiliğine sahip kurumların gerçekleştirdiği harcamalar olarak belirtilmektedir

(Methibay, 2014: 17). Yönetmelikte tanımı bulunmayan kamu gideri kavramı, KMYKK madde 3'te;

“Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine 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 giderler”

şeklinde ifade edilmiştir.

Kamu kaynağının eksilmesine sebep olma fiil veya hali, kamu giderinin gerçekleşme sürecinde ortaya çıkabilmektedir ve kamu zararları çoğunlukla bu görev sırasında meydana gelmektedir. Nitekim mevzuat düzenlemesinde de kamu zararının belirlenmesi ile ilgili olarak KMYKK'nın 71'inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen altı durumun beşi; Yönetmelik'te ise 6'ncı maddenin birinci fıkrasında öngörülen dokuz durumun beşi kamu gideri ile ilgilidir.

1.1.2. Kamu Kaynağı

Geniş anlamda kamu kaynağı; bir ülkede bulunan yeraltı ve yerüstü zenginlikleri, ortak kullanım alanlarını, çevre, hava gibi serbest malları, beşeri kaynakları, diğer canlı varlıkları, tarihi ve kültürel değerler gibi somut ve soyut değerleri ifade etmektedir.

Kamu zararı ile ilgili en temel kavram kamu kaynağıdır. Kamu kaynağı, kamu zararı hususunda üzerinde en fazla durulan konulardan biridir. Kapsamı ve nasıl yorumlanması gerektiği ile ilgili tereddütlerin olduğu bu kavram, KMYKK'nın 3'üncü maddesinde “borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri, ifade eder.” şeklinde tanımlanmış, Yönetmelik'te ise tanım, aynı şekilde yer almıştır. Tanımda kamu kaynağı ile ilgili net öğelerden bahsedildikten sonra, “her türlü değerleri, ifade eder” ibaresi ile kavramın kapsamı genişletilmiştir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 25-26).

1.1.3. Kamu Geliri

Kamunun ekonomik, sosyal ve mali özellik gösteren işlevlerini yapabilmesi için hukuki sınırlar dahilinde başvurduğu ve faydalandığı farklı kaynaklar yoluyla edindiği gelirlerin tamamı kamu geliri olarak ifade edilmektedir. Kaynağın yapısal özelliklerine göre sınıflandırma yapılabildiği gibi, gelirlerin benzerliklerine göre; asli olup olmaması, sürekliliği vb. durumları göz önüne alınarak da sınıflandırılması yapılabilmektedir. Genel olarak bilinen kamusal gelirler; vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları, şerefiyeler, bağışlar, emisyon gelirleri, fonlar, parafiskal gelirler, mülk ve teşebbüs gelirleri, ganimetler ve borçlanma gelirleridir (Akdoğan, 2011: 84).

Yönetmelikte tanımı bulunmayan kamu geliri kavramı, KMYKK madde 3’te;

“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 gelirler”

Kamu kaynağının artmasını engelleme fiil veya hali, kamu gelirinin elde edilmesi sürecinde ortaya çıkabilmektedir. Ancak; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi birçok halkası bulunan gelir zincirinde kamu zararının tespiti, kamu giderlerinde tespit edilmesine kıyasla daha karmaşık olabilmektedir. Nitekim mevzuat düzenlemesinde KMYKK’da öngörülen altı durumdan sadece bir tanesi kamu gelirleri ile ilgilidir ve kamu giderlerindeki aksine genel ifadeler kullanılmıştır. Benzer şekilde Yönetmelik’te de kamu zararı ile ilgili öngörülen dokuz durumdan ikisi kamu geliri ile ilgilidir.

1.1.4. Özel Gelir

Kamu mallarının değerlendirilmesi, devletler tarafından kanunlar dahilinde ve farklı biçimlerde yapılmaktadır. İşletme kurulması, kiraya verme, satmak veya özelleştirmek kamu mallarını değerlendirme biçimlerinden bazılarıdır. Bu açıdan yapılabilecek işlemler ilgili kamu mallarının hukuki özelliklerine ve takip edilen politikalara göre şekillenmektedir (Akdoğan, 2011: 111). Dayanağı kamu malları olsa

da; gelir elde edilişı özel sektör mantığı ile işleyen, kamusal olmayan ve fiyatlandırılabilir özellik gösteren mal ve hizmet gelirleri özel gelir olarak ifade edilmektedir.

Yönetmelikte tanımı bulunmayan özel gelir kavramı, KMYKK'da “Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirler” şeklinde ifade edilmiştir.

KMYKK'da yapılan tanımlamaya göre, yalnızca genel bütçe kapsamındaki idareler açısından özel gelirin söz konusu olduğu, genel yönetim kapsamındaki diğer idareler açısından özel gelirin söz konusu olmadığı sonucuna varılmaktadır. Başka bir deyişle; yükseköğretim kurumları, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mahalli idareler ile özel bütçeli diğer idarelerde özel gelirin söz konusu olmadığı anlamına gelmektedir. Ancak, bilindiğı üzere 5217 sayılı “Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kapsamında yapılan düzenlemenin; 5 inci maddesinden yükseköğretim kurumlarında, geçici 3 üncü maddesinden Spor Genel Müdürlüğü'nde³, geçici 5 inci maddesinden ise Vakıflar Genel Müdürlüğü'nde özel gelirin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. İlâveten genel yönetim kapsamında olup, şartlı bağış ve yardım almaya yetkili kurumların bu gelirleri de özel gelirdir. Tüm bunlardan yola çıkarak, KMYKK'da yer alan özel gelir tanımının kapsam bakımından eksik ifade edildiğini, diğer mevzuat düzenlemeleri ve fiili durum ile uyumsuz olduğu görülmektedir (Orulluoğlu, 2015: 37-38).

³ 03.06.2011 tarihinde “Bakanlar Kurulu Kararı” ile “Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü” ismi “Spor Genel Müdürlüğü” olarak değiştirilmiştir.

Tablo 1.1. 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nda Özel Gelirler

IV. Düzey Bütçe Kodu	Genel Bütçeli İdarelere Ait Özel Gelirler
02	Harita ve Kadastro Bedeli
04	Basılı Kağıt ve Plaka Satış Gelirleri
06	Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitim Gelirleri
07	TSK Mal ve Hizmet Satış Geliri
13	Konvertibl Olmayan Konsolosluk Gelirleri
18	Gayrimenkul Satış ve Kira Gelirleri
23	Afet Riski Altındaki Alanların Dönüşüm Gelirleri
26	Kredi ve Yurtlar Genel Müdürlüğünce Elde Edilen Yurt Yatak Ücret Gelirleri
27	Öğrenim Kredisi Geri Ödeme Gelirleri
28	Spor Toto-Loto Pay Gelirleri
97	Kredi ve Yurtlar Genel Müdürlüğünce Elde Edilen Diğer Özel Gelirler
98	Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğünce Elde Edilen Diğer Özel Gelirler
99	Diğer Özel Gelirler

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019.

1.1.5. Rayiç Bedel

TDK güncel sözlüğüne göre rayiç bedel kavramı, piyasa fiyatı anlamına gelmektedir (www.sozluk.gov.tr). Kamu zararı açısından rayiç bedel, kamu hizmetlerinin piyasa fiyatlarından yüksek fiyatlara temin edildiği ve kamu zararına ilişkin şartların var olduğu durumlarda önem kazanmaktadır. Şöyle ki, rayiç bedel hem zararın olup olmadığının tespiti açısından hem de zararın tutarının hesaplanması açısından önem arz etmektedir.

KMYKK’da iki defa kullanılmasına karşın rayiç bedel kavramının tanımı yapılmamıştır. Yönetmelikte ise; “Bir mal, iş veya hizmetin temin edildiği yer ve tarihteki normal alım ve satım bedeli” şeklinde ifade edilmiştir.

1.1.6. Malvarlığı

TDK güncel sözlüğüne göre malvarlığı, bir kişinin sahip olduğu parayla ölçülebilen haklarının tamamı, mamelek anlamına gelmektedir (www.sozluk.gov.tr). Mülkiyet hakları, fikri haklar, alacaklar gibi maddi karşılığı olan değerler malvarlığı kavramına örnek olarak verilebilir.

Malvarlığı kavramı tanımına KMYKK’da yer verilmemiş olup, Yönetmelik’te; “Bir kişinin hukuki bütünlük teşkil etmek üzere sahip ve yükümlü olabileceği para ile ölçülebilen mal, hak ve borçlarının tamamı” şeklinde ifade edilmiştir.

Malvarlığı kavramı kamu zararı açısından tahsilat aşamasında önem arz etmektedir. Nitekim KMYKK’da hiçbir yerde geçmeyen malvarlığı kavramı, Yönetmelik’te ise tanımının yapıldığı 4’üncü maddede ve icra vasıtası ile tahsilatla ilgili 15’inci maddede kullanılmıştır.

1.2. Kamu Zararı Kavramının Tarihsel Gelişimi ve Yasal Çerçevesi

Tarih boyunca birçok devlet yaşamını sürdürmüş, farklı tarz ve anlayışlarla da olsa kamu hizmetlerini yerine getirmişlerdir. Devletler bu hizmetleri görevli kişiler eliyle yürütmüş ve bu süreçte devlet hazinesini korumak için farklı tedbirler geliştirmişlerdir. Alınan tedbirler, kimi zaman fiil ile orantısız cezalar içermesine, kimi zaman da uygulayanlar tarafından suiistimallere neden olmasına rağmen, devlet hazinesini muhafaza etme amacını taşımışlardır.

Günümüz mali mevzuatında kamu zararı kavramın misyonunu gerçekleştirme ödevi birçok kişi ve yargı organına paylaştırıldığı halde kuruluş amacı ve görevleri itibarıyla bu konuda en önemli role Sayıştay sahiptir. Sayıştay’ın başlangıcı ise bütçe hakkının doğuşu ile ilişkilidir. Nitekim bütçe hakkının doğuşu, yani kamu gelir ve giderlerinin belirlenmesinde yetkinin millete ait olmasıyla birlikte bunun nasıl gerçekleştiğinin denetlenmesine de ihtiyaç duyulmuştur. Böylece Sayıştay, gelir ve giderlerin bütçe hakkına uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetlemek üzere kurulmuştur (Pehlivan, 2015: 254). Kamu zararı kavramının

amacı da hesap verebilirliği sağlama, kamu kaynaklarını koruma, mali yaptırımları, yönetim sorumluluklarını ve sorumluları belirlemek olduğuna göre bütçe hakkı ve Sayıştay'ın doğuşu kamu zararı kavramının gelişimi açısından büyük önem arz etmektedir. Bu bakımdan modern anlamda kamu zararı kavramının gelişimi Sayıştay'ın kuruluşu ve bütçe hakkının varlığı ile ilişkilendirilebilir. Tarihte ise Büyük Selçuklu, Karahanlılar ve Gazneliler gibi Türk devletlerinde idari ve mali denetim görevini “Divan-ı İşraf” kurumu gerçekleştirmiştir (www.sayistay.gov.tr).

Parlamento ve bütçe hakkının varlığından bahsedilemeyeceği, anayasal bir yönetimin olmadığı dönemlerde ise devlet hazinesini korumak adına gerçekleştirilen her düzenleme veya uygulamayı “kamu zararı” kavramı kapsamında değerlendirmek mümkün görünmese de özünde kavramın en temel özelliklerini barındıran devlet reflekslerini, kavramın tarihsel gelişimi kapsamında ele almak gerekmektedir. Bu bakımdan ilk olarak, tarihte Türk Hukuku açısından en önemli kaynaklardan biri olan, İslam Hukuku'nun bakış açısını ve uygulamaları, müsadere uygulamasını ve sonrasında bütçe hakkının doğuşu ile bununla ilgili kurumların gelişimini incelemek gerekmektedir.

1.2.1. İslam’a Göre Kamu Zararı

622 yılında gerçekleşen hicretten sonra İslam Devleti'nin temelleri atılmaya başlanmış ve beytülmalin (hazine) kuruluşu da bununla birlikte gerçekleşmiştir (Öner, 2019: 12-13). Esasında İslam'ın doğuşu ve yayılışı devletleşme ile paralel olarak gerçekleşmiştir. Bu bakımdan devlet dini veya dinin devleti şeklinde doğduğu da söylenebilir (Begoviç, 1994: 19).

Kuran-ı Kerim'de Nisâ suresi 58'inci ayeti (Meal, Kur'an Yolu); “Allah size, emanetleri mutlaka ehline vermenizi ve insanlar arasında hükmettiğiniz zaman adaletle hükmetmenizi emreder. Allah size ne güzel öğütler veriyor. Şüphesiz Allah her şeyi işitmekte, her şeyi görmektedir.” mealinden, bilhassa kamu idarecilerinin adaletli olması gerektiği ve kamu görevlerinin liyakatli ve emanete sahip çıkacak kişilerden seçilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Devletin mal varlığı vatandaşlarına ait olduğundan; kamu malında geçmişte onları edinenlerin, hali hazırda yaşamlarını sürdürenlerin ve

doğacak nesillerin hakları söz konusudur. Dolayısıyla kamu idarecilerinin, kul hakkı sayılan kamu kaynaklarını lüzumsuz şeylere kullanıp, israfa neden olmaları haramdır. Nitekim kamu idarecilerinin vatandaşlar ve kamu kaynağı ile ilgili kararlarının caiz kılınması, kamu yararına (kamu menfaatine) olması şartıyladır (Akar, 2012: 4).

Kuran-ı Kerim’de ayrıca Al-i İmran Suresi 161. Ayeti’nin (Meal, Kur'an Yolu):

“Hiçbir peygamber savaşın hakkını zimmetine geçirmez. Kim böyle bir haksızlık yaparsa kıyamet günü, zimmetine geçirdiğini yüklenmiş olarak gelir; sonra herkese kazanmış olduğunun karşılığı, tastamam ödenir. Onlar haksızlığa uğratılmazlar”

mealinden, kamu malının zimmete geçirilmesinin ahirette cezasız kalmayacağı anlaşılmaktadır. Hz. Muhammed (s.a.v.) yöneticileri mecburi ihtiyaçlar haricinde devlet mallarından bir şey almamaları ve milletin emanetlerini titiz bir şekilde korumaları konusunda uyarmıştır. Mecburi ihtiyaç olmamasına karşın devletin kaynaklarının kullanılması ve faydalanılması hıyanet olarak nitelendirilmiş ve yöneticilerin hediye almaları usulsüzlük sayılmıştır. Birçok hadiste Hz. Muhammed’in (s.a.v.); kamu malından zimmetine çok küçük dahi olsa bir şey geçiren kimselerin kıyamet günü o malın yükü ile halkın önünde rezil olduktan sonra Allah’ın huzurunda hesap vereceğini belirttiği ve bu hususta kamu görevlilerini sürekli uyardığı anlaşılmaktadır (www.diyaret.gov.tr 18.01.2020).

Nitekim Hz. Muhammed (s.a.v.) kamu malının haksız yere alınması ile ilgili hadislerin birinde şu uyarıyı yapmıştır (Müslim: 1833):

“(Ey İnsanlar!) Sizden kimi bir iş için görevlendirdiğimizde, o bizden bir iğneyi veya iğneden daha değersiz bir şeyi gizlerse bu bir hıyanettir ve kıyamet günü onunla gelecektir. Bunun üzerine Ensar’dan siyah bir adam ayağa kalktı ve

- Ey Allah’ın Resulü, bana verdiğin memuriyeti geri alınız,

dedi. Hz. Peygamber;

- Sana ne oldu? Diye sordu. Adam:

- Söylediklerini işittim.

Dedi. Bunun üzerine, Hz. Peygamber:

- Aynı şeyleri şimdi tekrar ediyorum: Bir kimseyi herhangi bir göreve memur edersek, o malın büyük, küçük hepsini getirsin, tarafımızdan verilene alsın, yasaklanan şeyden sakınsın.”

Hz. Muhammed (s.a.v.) döneminde zekâtın farz kılınması sonrasında zekatları toplama işini İslam Devleti üstlenmiştir. İslam Devleti bu işi zekat toplama konusunda görevli amiller eliyle yürütmüştür. Amiller, zekat gelirleri ile birlikte cizye ve ganimet

gibi diğerk vergileri de toplamakta görevli devlet memurları olmuşlardır. Hz. Muhammed (s.a.v.), kamu kaynağını korumak için son derece hassas hareket etmiş ve bunu her fırsatta görevlendirdiğı kişilere hatırlatmış ve uygun zamanlarda da bu kişileri hesaba çekmiştir. Örneğin Hz. Muhammed'in (s.a.v.) Beni Süleym kabilesinin zekatlarını toplamak üzere memur tayin ettiğı İbn Lütebiyye'nin, topladığı zekatları teslim ederken zekat dışında kendisine hediye verildiğini belirtmesi üzerine kendisine kızmış ve bu görevde olmasaydı ona bu hediyelerin verilmeyeceğini, hediyelerinde zekat mallarından olduğunu, kıyamet günü zekat mallarından alanların hesaba çekileceğini belirtmiştir (Öner, 2019: 17-19).

1.2.2. Müsadere-Kamu Zararı İlişkisi

Türkiye'de anayasal düzenden önceki dönemlerde kamu zararı ile ilişki kurulabilecek uygulamalara bakıldığında, bazı durumlarda günümüzde konusu suç teşkil eden kamu zararları ile benzer özellikler taşıyan devlet zararlarına karşılık ceza ve tazmin usulü olarak müsadere kavramı ortaya çıkmaktadır.

Müsadere; yapılan bir kabahatin karşılığında kabahatli kişinin mal varlığının tamamı ya da belirlenen kısmı üzerindeki mülkiyet hakkının sonlandırılması ve mülkiyet hakkının bir kamu kurumuna devredilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Meydan Larousse, XIV, 318). Çok eski devirlerden beri farklı şekillerde gerçekleşen müsadere uygulaması, günümüzde TCK madde 54'e göre "kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşya"larda eşyanın müsaderesi ve madde 55' göre ise "suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançlar" üzerine kazanç müsaderesi uygulanmaktadır (Günler, 2014: 849-872).

Müsadere uygulamasında şahısların mal varlıkları farklı nedenlere dayanarak devlet hazinesine dahil edildiğinden devlet teşkilatı oluşturan her toplulukta müsadere uygulamalarının bulunabileceğı söylenebilir. Bu nedenle Babil, Hint, Eski Yunan, Roma, Göktürk, Hun, İslam, Selçuklu, Moğol ve Osmanlı hukuklarında müsaderenin

uygulama alanı bulduğu ve uygulamanın zamana göre değil uygulayan devletin niteliklerine göre şekillendiği görülmektedir (Topaç, 2013; 49). Bu nedenle geniş bir çeşitliliği olan müsadere uygulamasının bazı durumlarda kamu zararlarının tazmini ve cezalandırılması için uygulandığı görülmektedir. Bu konuda hassas olunan dönemler dışında müsadere uygulamasında devlet zararı ile el konulan mal varlığı ilişkisi dengeli bir şekilde kurulmadığından, başka bir deyişle, oluşan zarar hesaplanmadığından çoğu zaman suiistimal edilen bir uygulama olmuştur. Bazı uygulamalarda ise devlet görevlisi devleti zarara uğratmadığı halde müsadere yapılmıştır (Kaya, 2005: 53-57).

İslam tarihinde hicri ilk yüzyılda beytülmalin gelir kaynaklarından biri kamu görevlilerinden müsadere edilen mallardır (Aykaç, 1997: 67). Hz. Muhammed (s.a.v.) kamusal alanların kullanımı ve kamu kaynakları ile ilgili kabahati olan (ganimetten izinsiz mal alan, av yasağına uymayan, çevreye zarar veren) kişilere müsadere cezası uygulamıştır (Esen, 2002: 189-191). Halife Hz. Ömer döneminde özellikle üst düzey memurlardan göreve başlamadan önce mal beyannameleri alınmış, görevden azledildiklerinde ya da başka bir nedenden ötürü görevden ayrıldıklarında görev öncesi mal beyanları ile kıyaslanarak kontrol edilmiştir. Mallarında olağan dışı artış gerçekleşen görevlilerin ilk beyana kıyasla fazla olan malları müsadere edilerek hazineye gelir kaydedilmiştir (Kaya, 2005: 54).

Emeviler zamanında “dârü’l-istihrâc” şeklinde adlandırılan kurum, topladığı vergiyi zimmetine geçiren vergi memurlarının ve anlaşılan belirli bir oranda pay alarak devlet namına vergi toplayan ancak eksik ödeyen dihanların mallarını müsadere etmiştir (Aykaç, 1997: 66-68). Abbasiler zamanında ise bu kuruma “divanü’l-müsaderin” adı verilerek güçlendirilmiştir (Barthold ve Köprülü, 1973: 118). Abbasiler döneminin sonlarında müsadere cezası gerektiren haller yüz kızartıcı suç olarak görülmemiş, para cezası olarak görüldüğü için müsadere cezası alan üst düzey yöneticilerin ve kamu görevlilerinin eski görevlerine döndükleri görülmüştür (Kaya, 2005: 54).

Selçuklu devletlerinde bazı dönemlerde mirasçıların yasal hakları göz ardı edilerek gayri meşru yollarla el konulduğu anlaşılmaktadır. Selçuklular döneminde müsadere uygulaması daha ziyade siyasi amaçlı olarak kullanılmakla birlikte kazandığı

nüfuzu siyasi bir güç olarak kullanan servet sahibi kişilere ve bir şekilde zimmetine para-mal geçirdiği anlaşılan kişilere yönelik gerçekleştirilmiştir. (Kaya, 2005: 57).

Osmanlı Devleti'nde müsadere hukuka dayandırılmış ve genel müsadere ile tazir cezası olarak iki şekilde uygulama alanı bulmuştur. Müsaderenin bu iki şeklinde de ortak özellik müsadereye muhatap kimselerin kamu görevlisi olması koşuludur. Genel müsadere uygulaması XVI. yüzyıl süresince; ölen kamu görevlilerinin nakdi varlıkları, silahları, eşyaları ve hayvanları alınırken taşınmaz mirasın ailenin geçimini sağlayabileceği kısmının varislerde kalması şeklinde uygulanmıştır. Tazir cezasının uygulanması ile ilgili Osmanlı hukukçuları görüş birliği içinde olmasa da, haksız kazanca karşılık uygulanan müsadere için büyük oranda uzlaşmıştır. Fetvalarda bu durum çoğunlukla kamu görevlilerinin hazineden haksız kazanç elde edilmesi şeklinde ele alınmıştır (Bay, 2017: 17).

Müsadere, XVI. yüzyıl bitene kadar mevcut fetvalar üzerinden yerine getirilmiştir. Osmanlı Devleti'nde ilk müsadere fetvası Şeyhülislam Sunullah Efendi tarafından Tarsûsî'nin (ö.758/1358) fetvasına dayandırılarak; valiler, kadılar ve katipler gibi devlet görevlilerinden mal varlıklarını normalin dışında artırıp zenginleşen ya da yalnızca büyük zenginlikle yapılması mümkün olan işleri gerçekleştirmeye niyetlenenlerin geçinebileceği mal varlığı dışındaki mal varlıklarına el konularak azledilebileceklerine ilişkin olmuştur. Kamu görevlilerinin zenginleşmesi hıyanetin ve usulsüzlüğün delili olarak görülmüştür (İbn-i Abidin, 1985: 34-38).

Ancak Osmanlı Devleti'nin zaman içinde mali bunalımlarla bütçe yapısının bozulması ile müsaderenin uygulama alanı giderek genişletilmiş, hukuksal zemininden uzaklaşarak, siyasi ve ekonomik faydalar getiren bir araç olarak kullanılmıştır. Böylece müsadere artan bir şekilde uygulanma alanı bulmuş, hatta devlet hazinesi ile ilgisi bulunmayan ve kamu görevlisi sayılmayan kişilerin bile mal varlıkları tazir cezası ilişkisi kurularak müsadere edilmiştir. (Bay, 2017: 18).

Müsaderenin uygulama alanındaki genişlemesi ve keyfi olarak kullanılan bir araç halini alması, bir İslam devleti olan Osmanlı'da, mülkiyet ve miras dokunulmazlığı haklarının sınırlı hale gelmesine neden olmuş, bu durum devlet adamları ve ulema tarafından eleştirilere konu olmuştur. Eleştirilerin yoğunluğu III. Selim döneminde oldukça artmış ve bunun sonucu olarak, II. Mahmud döneminde öncelikle 17 Haziran

1826'da kamu görevlisi olmayanların mal varlıklarına el konulması usulü yasaklanmış, 1838'de çıkarılan Ceza Kanunnamesi ile soruşturma ve yargılama olmadan müsadere uygulamasına son verilmiş Tanzimat Fermanı ile de (1939) genel müsadere kaldırılmış, böylece mülkiyet ve miras hakkı güçlendirilmiştir. Devletin müsadere uygulamasına yaklaşımı İlk Anayasa Kanun-i Esasi'nin 24. Maddesinde son şeklini alarak, savaş hali haricinde yasak olduğu belirtilmiştir (Bay, 2017: 9-18).

Anlaşılacağı üzere müsadere uygulaması çoğu zaman kamu zararı kapsamına girmese de bazı durumlarda temel bir kaç özelliği taşıdığı görülmektedir. Ayrıca her zaman, oluşan zararı tazmin amaçlı uygulanmasa da kamu zararına sebep olunmasına karşı caydırıcılık özelliği bulunmaktadır. Bu bakımdan kamu görevlilerine uygulanan ve zarar ile müsadere dengesinin gözetildiği uygulamalar, parlamentonun ve bütçe hakkının olmadığı dönemlerdeki kamu zararı örnekleri olarak değerlendirilebilir. Kamu görevi olmayan kişilere yönelik müsadere uygulamalarını ve kamu görevlilerine yönelik uygulanan genel müsadere uygulamaları kamu zararı kapsamında değerlendirmek mümkün görünmemektedir.

1.2.3. Tanzimat Dönemi (1839-1876)

Zamanın Avrupa'sının rol model alındığı ıslahat hareketleri II. Mahmut döneminde oldukça yoğunlaşmış, modern bürokrasi sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Kamu görevlilerinin liyakatli kişiler olması için sınav uygulaması getirilmiştir. 1838'de biri memurlar diğeri ulema için olmak üzere iki kanunname çıkarılmıştır. Memurlarla ilgili kanunname ile müsadere kaldırılmış, rüşvet suçu ile ilgili olarak da rüşvet aldığı tespit edilen en düşük rütbelisinden en yükseğine bütün kamu görevlilerinin ceza alacağı belirtilmiştir (Özsemerci, 2003: 34). Görevi ile ilgili ihmali bulunan kamu görevlileri eğer devletin zararına sebep olmuş ise görevinden azledilerek devleti uğrattığı zararın kendisinden tahsil edileceği belirtilmiştir (Kaynar, 1985: 296).

1939'da Tanzimat Fermanı'nın ilan edilmesiyle yolsuzluk ve rüşveti önlemek için daha ciddi tedbirler alınacağı ifade edilmiştir. Ferman'ın yayınlanmasıyla yürütülen çalışmalar sonucunda hazırlanan 1840'da Ceza Kanunname-i Hümayunu yürürlüğe

girmiştir (Özsemerci, 2003: 35). Kanunnamenin beşinci, altıncı ve yedinci bölümlerinde devletin sirkat (çalma, hırsızlık) ve rüşvet nedeniyle zarara ettirilmesine karşı düzenlemeler bulunmaktadır (Kaynar, 1985: 307).

Ayrıca bu Kanunname'nin yedinci bölümünde kamu gelirlerini toplayan ve kamu harcamalarını yapan kamu görevlilerinin muhasebe kayıtlarının Meclis-i Ahkam-ı Adliye tarafından denetleneceği ve bu meclise karşı sorumlu oldukları ifade edilmiştir.⁴ Bu fasıl ile Meclis-i Ahkam-ı Adliye'ye ilk hesap yargısı niteliğinde Sayıştay görevi yüklenmiştir (Bilgen, 1991: 64). Bunun yanında bir kamu görevlisinin lüzumsuz harcamalarla devletin zararına sebep olması durumunda zararın tazmin edileceği ve görevini yanlış yürütenlerin azledilebileceği ifade edilmiştir (Gökçen, 1987: 29)

Mali istikrarı sağlamak ve gelir-giderleri denetim altında tutarak sürdürülebilir ve sağlam bir kamu maliyesini oluşturma çabalarından bir diğeri de, 1862'de Sultan Abdulaziz'in "İrade-i Seniyye"si neticesinde Sayıştay'ın bugünkü kurumsal temellerini meydana getiren Divan-ı Muhasebat'ın kurulması olmuştur. Bunu takiben 1863'te "Divan-ı Muhasebat'ın Suret-i Teşkil ve Tanzimine Dair Nizamname" ve 1865'te de "Divan-ı Muhasebatın Suret-i Teşkil ve Vezaifi Umumiyesine Dair Nizamname" ile yeniden yapılandırılmıştır (www.sayistay.gov.tr).

Bu dönemde idari yargı açısından da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Danıştay'ın kuruluşu 10 Mayıs 1968'de Şura-yı Devlet adı ile gerçekleşmiştir. Danıştay'a verilen devlet ile kişiler arasındaki anlaşmazlıkları çözme görevi Kanuni Esasi'ye kadar devam etmiştir (www.danistay.gov.tr).

Kamu gelir ve giderlerinin muhasebe kayıtları ile denetlenmesi yönünde Sayıştay'ın kuruluş ve gelişiminin yaşandığı bu dönemde modern bütçe sisteminin oluşumuna yönelik gelişmelerde yaşanmıştır. Merkezi yönetim bütçesinin (genel bütçe) modern anlamda hazırlanmasını öngören usulleri tayin eden ilk düzenleme 1855'te "Hazine-i Celilenin Muvazene Defterinin Suret-i Tanzimine Dair Nizamname" olmuştur. Bunu takiben 1863-1864 mali yılını esas alan bütçe modern anlamda hazırlanmış ilk bütçe özelliğini taşımaktadır. Bütçe gerçekleştirmelerini gösterir kesin

⁴ "Bundan böyle tahsilat ve imalat ve masarifat memurları mah be mah rü'yet olunan hesab-ı adilerinden başka senede bir kere dahi muhasebeleri, hesaba memur olacak aklam marifetiyle yegan yegan rü'yet ve istiknah olunduktan sonra defterlerini Meclis-i Ahkam-ı Adliyeye arzetmeğe mecbur ve her bir arz ve italarından dolayı meclisce me'sul olacaklarından makbuzat ve medfuatından bir şey çaldırılmış ise mal-i mesruk sirkat eden adamdan istirdad olunarak tedib-i sirkat cezasına tatbiken icra kılın..."

hesabın yapılmasını zorunlu kılan ilk düzenleme ise 1874'te "Devlet-i Âliyenin Bütçe Nizamnamesi" olmuştur (Öner, 2009: 6).

Tanzimat dönemiyle birlikte yolsuzluk ve rüşvetin azaltılmasına yönelik artan tedbirlerin ilk başlarda olumlu neticeler verdiği söylenebilir. Ancak dürüst kamu görevlilerinin çabaları ile olumlu neticeler veren bu düzenlemelerin uygulaması zamanla zayıflamış ve bir türlü rüşvet ve yolsuzluğun önüne geçilememiştir (Özsemerci, 2003: 35).

1.2.4. Meşrutiyet Dönemi (1876-1922)

Meşrutiyet dönemi I. Meşrutiyetin ilanıyla 1876'da başlamıştır. "Gülhane Hattı Hümayunu" ile ilk anayasa düzenlemesi, Kanuni Esasi yürürlüğe girmiş, bu Anayasa'nın 105, 106 ve 107'nci maddeleri ile de Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) anayasal bir kurum halini almıştır (www.sayistay.gov.tr).

Kanuni Esasi sonrası 1878'de çıkarılan Kararname ile Divan-ı Muhasebat'ın görev ve yetkileri belirlenmiştir. Buna göre bir bakanlığa tabi olmayan ve vilayet hesaplarını denetleme yetkisi bulunmayan Divan-ı Muhasebat'ın görevleri, merkezi muhasebe ve belediyelerin hesapları ile diğer mali yönetim hesapları denetimi ile sınırlı kalmıştır (Öner, 2001: 247).

Kanuni Esasi'nin 85'inci maddesi ile daha önce Şura-yı Devlet'in (Danıştay) görevleri arasında yer alan, idare ile şahıslar arasındaki anlaşmazlıklara ilişkin davaları yürütme görevi adli mahkemelere verilmiştir. Bu nedenle idari kusur kavramının gelişimi bu dönemde durmuştur (Söyler, 2010: 562).

Kanuni Esasi aynı zamanda bugünkü anlamıyla bütçe hakkını tanıyan ve kesin hesaba yer verilen ilk kanun olmuştur. Bunu takiben ilk bütçe Osmanlı Parlamentosu'na (Osmanlı Meclis-i Mebusanı) kabul edilen "1877 mali yılı Muvazene-i Umumiye Kanunu" olmuştur. Hazırlık, onay ve uygulama bakımından gerçek anlamda bütçe hakkının gerçekleştiği ilk bütçenin ise II. Meşrutiyet dönemine denk gelen 1909 mali yılı bütçesi olduğu görülmektedir (Öner, 2009: 6).

Bu dönemde mali denetim açısından gerçekleşen en önemli yeniliklerden bir diğeri ise esasında Fransız “Genel Muhasebe Kararnamesi”nin çevrilmesi ile oluşturulan, “Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu”nun 1910’da yürürlüğe girmesidir (Ağar, 2007: 417). Böylece devlet gelirlerinin toplanması, bütçe hazırlama ve uygulama usulleri, muhasebe kayıtlarının tutulması ve denetlenmesi gibi süreçler yasal bir dayanağa bağlanmış ve merkeziyetçi bir mali sistem oluşturulmuştur (Öztel, 2007: 9). Bu kanun daha sonra TBMM tarafından bazı küçük ilavelerle 1927’de 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu olarak yeniden kanunlaştırılmıştır (22.9.2016 T., 2015/7 E.; 2016/47 K.).

Osmanlı Devleti’nin medeni kanunu olarak da bilinen ve çoğunlukla fıkıh kitaplarında yer alan borçlar, eşya ve usul hukukuyla ilgili şer’i hükümlerin kanun metni olarak düzenlendiği Mecelle-i Ahkam-ı Adliye, idare hukuku bakımından da önemli hükümler içermektedir. İlk kitabı 1869’da çıkmış olan Mecelle’nin tamamlanışı 1876 yılında olmuştur. Böylece tamamının uygulamaya geçmesi meşrutiyet dönemine denk gelmiştir (Kaşıkçı, 1997: 29). Osmanlı milletlerinin kullandığı Arapça, Rumca, Ermenice ve Bulgarcaya çevrildiği gibi bunların yanında İngilizce ve Fransızca dillerine de çevrilmiştir. “Çok büyük boy kitap” anlamına gelen Mecelle uygulamaya konulduğu tarihten itibaren;

- Kuzey Yemen 1918,
- Türkiye 1922,
- Lübnan 1934,
- Suriye 1949,
- Irak 1951,
- Kıbrıs 1946,
- Ürdün 1976 (1928’de bazı değişiklikler yapılmıştır),
- Filistin ve İsrail 1984,
- Güney Yemen’de ise 1992

yıllarına kadar yürürlükte kalmıştır. Ayrıca Kuveyt ve Yemen’de medeni kanunların temeli olduğu gibi diğer ülkelerin medeni kanunlarında da Mecelleden izlere rastlanılabilmektedir (Ekinci, 2006: 256).

Mecellenin 26-31, 95 ve 89’uncu maddelerinde büyük zararları engellemek üzere küçük zararların tercih edileceği; birey zararlarının toplum zararlarına tercih edilebileceği; zararların imkanlar elverdiği kadarıyla tazmin edilmesi gerektiği; devletin milleti sömüremeyeceği ve kamu görevlilerinin devlet hazinesini keyfi kullanamayacağı; zarara neden olan fiili işleyen kişinin zararı tazminden sorumlu olacağı; kişinin idarecisinin talimatı ile bunu gerçekleştirdiği durumlarda ise emredenin zorlayıcı gücü var ise fiili işleyen açısından mücbir sebep sayılacağından zararı tazminden sorumlu tutulamayacağı, emredenin zorlayıcı veya zarar verebilecek gücü yok ise fiili işleyen zarardan sorumlu tutulacağı gibi anlamlar taşıyan düzenlemeler bulunmaktadır (Şimşirgil ve Ekinci, 2009: 110-155). Daha ziyade günümüz borçlar hukuku alanındaki “haksız fiil” ile karşılık bulabilecek bu tür düzenlemeler kamu zararı açısından da önem taşımaktadır. Nitekim idare hukuku ve kamu mali hukuku alanlarındaki kavramlar, ilk etapta özel hukuk alanından beslenerek oluşturulmuş ve zamanla kendine has özellikler edinmeleri sağlanmıştır (Söyler, 2010: 556).

1.2.5. Cumhuriyet Dönemi (1923-2020)

Kamu zararı kavramı, hesap yargısı ve idari yargının gelişimi ile hizmet kusuru kavramının ortaya çıkması ve mali yönetim mevzuatının kusurlu sorumluluk esasına göre şekillenmesi ile son halini almıştır. Bu bakımdan temelleri Tanzimat ve Meşrutiyet dönemlerinde atılan Sayıştay ve Danıştay’ın Cumhuriyet dönemindeki gelişimi ile mali yönetim mevzuatının kamu zararı ile ilgili değişimini incelemek gerekmektedir.

1.2.5.1. Divan-ı Muhasebat - Sayıştay

Cumhuriyetin ilanını takiben Divan-ı Muhasebat’ın yeniden kuruluşu, “24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun” ile sağlanmış ve 1924’de “Teşkilat-ı Esasiye Kanunu” ile anayasal bir kurum olma özelliğini sürdürmüştür. İlk kuruluşundan 1934’e kadar, Divan-ı Muhasebat ile ilgili yapılan düzenlemelerin oluşturduğu dağınıklık ve karmaşıklık “01.06.1934 tarih ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu” ile giderilmiştir. Dünyada kamu iktisadi

teşebbüslerini denetleme görevi, çoğunlukla Sayıştaylar tarafından yerine getirilmesine karşın, Türkiye’de bu görev, bu amaçla 1938’de kurulan “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu”na verilmiştir. 1961 Anayasası’nda Divan-ı Muhasebat yeni bir kimlik ve işleyişle Sayıştay halini almıştır. 1961 Anayasası ile uyumun sağlanması için “21.02.1967 tarih ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu” çıkarılmıştır (www.sayistay.gov.tr).

Bu Kanun’un uygulandığı dönemde Anayasa hükümlerine de uyumlu bir şekilde Sayıştay tarafından iki hususta yargı kararı verilirdi. İlk olarak, peşinen sorumlu sayılan saymanın, hesap verme sorumluluğu gereğince idare hesabını eksiksiz verip vermediğine bakılır; hesap eksiksiz verilmişse, saymanın sorumluluğu olmadığı kararı hükme bağlanarak ikinci hususa geçilir ve karar verilmek üzere idare hesabındaki işlemler denetlenirdi. İlk aşamada idare hesabının eksiksiz verilmediğine karar verildiğinde ise hesabın eksiksiz ve usulüne uygun verilmesi sağlanıncaya kadar ikinci aşamaya ilişkin kararlar ertelenirdi. Sayıştay dairesince yargılamaya esas raporda yer alan işlem veya belgelerin mevzuat açısından uygun olması durumunda sorumlular hakkında beraat kararı, uygun olmaması halinde de zimmet ya da tazmin kararı verilirdi. Burada yer alan zimmet kararı, devlet zararı ile ilgili olarak sorumlunun kamuya borçlu olduğu anlamına gelirdi. Sorumlu kamu görevlisinin ceza hukuku bakımından suç teşkil eden bir durumu olduğunda, ceza kovuşturmasının yapılması için, Sayıştay tarafından yetkili mercilere bildirilir, hesap yargısı bakımından aynı şekilde zimmet kararı verilirdi (Sayıştay Başkanlığı, 1973: 129-30).

832 sayılı Kanun döneminde bilhassa sayman ve tahakkuk memurlarının kusursuz sorumluluğu kabul ediliyor olmasına karşın, sorumluluk ile kusur ilişkisinin kurulduğu hallere işaret ettiği de görülmektedir. Kanun’un 59 ve 60’ıncı maddelerinde hesabın verilmesine engel mücbir haller söz konusu olduğunda, kararın mevcut deliller göz önüne alınarak verileceği belirtilmiştir (Parlak, 2018: 11-12).

1996’da 832 sayılı Kanun’da gerçekleştirilen değişiklikle Sayıştay, performans denetimi için yetkilendirilmiştir. Avrupa Birliği adaylığı ve uyum arzusu ile hız kazanan reform çalışmaları çerçevesinde 2003’te KMYKK yürürlüğe girmiştir. Böylece fon uygulaması sonlandırılarak, kamunun bütün gelir, gider ve borçlarının bütçede yer alması sağlanmış ve yasama denetimi altına alınmıştır. Yeni kamu mali yönetimi yaklaşımı neticesinde 03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı SK çıkarılmıştır. Böylece

“Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu”, Sayıştay’a bağlanmış ve tüm kamu kaynağı kullanımları Sayıştay denetimine konu olmuştur (www.sayistay.gov.tr).

1.2.5.2. Şuray-ı Devlet-Danıştay ve Hizmet Kusuru Kavramının Gelişimi

Daha önce Kanuni Esasi’de idare ile kişiler arasındaki sorunların çözüm merci olarak belirlendiği için gelişemeyen idari kusur kavramının gelişimi, Cumhuriyet döneminde “1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu” ile başlamıştır. Bu Anayasa’nın 51’inci maddesi ile idari davalara bakmada Şuray-ı Devlet yetkili olmuştur (Söyler, 2010: 561-562). Buna müteakip 669 sayılı Kanun ile yeniden kurulan Şuray-ı Devlet 1927’de üçü idari biri dava dairesi olarak dört daire ile çalışmaya başlamıştır (www.danistay.gov.tr).

1961 Anayasası ile yargının bağımsızlığının yasama ve yürütme organlarına karşı muhafaza edilmesi, Danıştay’ın daha güçlü bir yüksek mahkeme olarak görevine devam etmesini sağlamıştır (www.danistay.gov.tr). Ayrıca, bir devleti “hukuk devleti” olarak nitelendirebilmenin temel şartlarından biri olan, devlete ait mali sorumluluk ilkesi Türkiye’de bu Anayasa ile düzenlenerek pozitif hukuka girmiştir. Bu düzenleme, önceki zamanlarda hizmet kusuru ilke edinilerek, hukuk sisteminin içtihatlar ile geliştirdiği devletin sorumluluğu anlayışına başka bir bakış açısı kazandırmıştır. Devletin kusuru olmasa da sorumlu olabildiği, sorumlulukta sadece kusurun aranmayacağı düşüncesi kabul görmüştür. Bu sürecin sonucunda “devletin objektif sorumluluğu” anlayışı Türkiye Hukuku’nda yerini almıştır (Akyılmaz, 2011: 62).

Önceleri doktrinde tartışılan hizmet kusuru ile kişisel kusur kavramlarının ayrılması ile ilgili Fransız Danıştay’ı tarafından içtihadın geliştirilmesi sonrası, Türk Danıştay’ı 1963’te aldığı bir kararda ilk kez kişisel kusur ayrımı yapmıştır (Akyılmaz, 2006: 1046). Sonraki süreçte idari yargıda kişisel kusur ayrımı ve kamu görevlisine rücu yasal dayanaklara bağlanmış ve 1965’te çıkarılan DMK’nın 13’üncü maddesi⁵, 1972’de çıkarılan “1602 sayılı Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kanunu”nun 24’üncü maddesi⁶

⁵ “Kişiler kamu hukukunun tâbi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan ötürü, bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.”

⁶ “Kişiler askeri görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan ötürü, bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, sadece bu mahkemede ilgili kurum aleyhine tazminat davası açabilirler. Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.”

ve nihai olarak 1982 Anayasası 40/3 ⁷ ve 129/5 ⁸ maddeleri ile hüküm altına alınmıştır (Güneş ve Gündüz, 2015: 3).

1983'te ise 13.08.1983 tarih ve 18134 sayılı RG'de yayımlanan “Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik” ile memurların kişisel kusurları ile kamu malına verdikleri zararlar ve kişilere verdikleri zararlar ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir.

Böylelikle, özel hukuk alanından idare hukuku alanına hizmet kusuru şeklinde geçen kusur kavramı, kişisel kusur kavramının da gelişmesi ile ikiye ayrılmıştır. Ancak idare hukuku alanındaki kusur kavramı özel hukuk alanındaki kusur kavramından farklılaşarak kendine has özellikler edinmiştir (Söyler, 2010: 556).

1.2.5.3. Mülga 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda Kamu Zararı (1927-2003)

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu esasında, temelleri Fransız “Genel Muhasebe Kararnamesi”nin çevrilmesi ile oluşturulan ve 1910'da yürürlüğe giren “Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu”nun bazı küçük ilavelerle 1927'de yeniden kanunlaştırılmış halidir (22.9.2016 T., 2015/7 E.; 2016/47 K.).

Bu Kanun'un 1927'de yürürlüğe giren ilk hali incelendiğinde 13, 14, 18, 19, 20, 22, 44, 88, 90, 97, 114, 122, 125 ve 126'ncı maddelerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında ve devlet zararlarının sorumlulardan tazmini ile ilgili oldukları görülmektedir. Bu maddelerden, 44'üncü madde 1938'de ve 22'nci madde ise önce 1979'da KHK ile sonra ise 1988'de Kanun yolu ile tekrar değişikliğe uğramıştır. Bunların dışında; 1934'te 2518 sayılı, 1938'de de 3325 sayılı Kanun'lar ile tazmin sorumluluğu ile ilgili hükümler içeren Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na ek madde düzenlemeleri yapılmıştır.

⁷ “Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”

⁸ “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.”

Ayrıca, 1050 sayılı Kanun'un uygulandığı dönemde düzenlenen 8.1.1943 tarih ve 4353 sayılı "Maliye Vekâleti Başhukuk Müşavirliğinin ve Muhakemat Umum Müdürlüğünün Vazifelerine, Devlet Dâvalarının Takibi Usullerine ve Merkez ve Vilâyetler Kadrolarında Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun"un 32/2 maddesi;

"...Bu mecburiyeti yerine getirmemek suretiyle hukuki veya maddi sebeplerle bozulması mümkün bir hükmün katileşmesine ve bir hakkın kaybolmasına sebep olan avukatlarla daire âmirleri hakkında kanuni takibat yapılmakla beraber husule gelen zarar hükmün katileştiği tarihten itibaren on sene içerisinde kendilerine hükmen tazmin ettirilir."

hükmü ile kamu görevlisi avukatların, kanun yollarına gitme konusunda kusurlu davranışları nedeniyle oluşan kamu zararlarının kendilerinden tazmin edileceğine ilişkin hüküm içermektedir.

Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda kamu zararı ifadesi bulunmamaktadır. Bunun yerine zarar, ziyan, zimmetharlık gibi ifadeler kullanılmış, bunların ilgili görevlilerden tazmin ettirileceği belirtilmiştir. Kanun'da 1979'da yapılan değişiklik ile 22'nci madde de "devlet zararı" ifadesine yer verilmiş, devlet zararının hangi hallerde doğacağı belirtilmiştir. Ancak, devlet zararının tanımı yapılmamıştır.

Muhasebe-i Umumiye Kanunu devlet zararlarına karşı sorumluluk açısından incelendiğinde; bilhassa sayman ve tahakkuk memurlarının kusursuz sorumluluğu kabul ediliyor olmasına karşın, sorumluluk ile kusur ilişkisinin kurulduğu hallere işaret ettiği de görülmektedir. Kanun'un 18'inci maddesi hesabın verilmesine engel durum söz konusu olduğunda, sorumlu ile ilgili kararın mevcut deliller göz önüne alınarak verileceği belirtilmiştir. Bunun dışında, 22'nci madde de 1979'da KHK ile gerçekleştirilen değişiklikle, kusursuz sorumluluk esnetilmiştir. Ancak, harcama sürecinde yer alan tahakkuk memuru ve sayman dışındaki diğer kamu görevlilerine sorumluluk yükleyen bu düzenleme, sayman ve tahakkuk memurlarının kusurlarına göre sorumlu tutulmaları gerektiği şeklinde anlaşılmamıştır. Oluşan zararda kusurlu bulunan diğer kamu görevlilerini, sayman ve tahakkuk memurları ile birlikte sorumlu tutulacağı şeklinde yorumlanmış ve tatbik edilmiştir (Parlak, 2018: 11-12).

1.2.5.4. KMYKK ve Kamu Zararı

Çağın gereklerine cevap verebilme arzusu ve aynı zamanda uluslararası standartlara ve Avrupa Birliğine üyelik için de gerekli kriterlere uymak üzere kamu mali yönetiminde modern bir sisteminin meydana getirilmesi hedeflenmiş ve KMYKK 2003 yılı sonunda çıkarılmıştır. Kanun'un 71'inci maddesi kamu zararını düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk halinde; kamu zararı kavramı tanımlanmış, kamu zararını belirlemede nelerin esas alınacağı, kamu zararının hangi süreçlerde tespit edileceği, konusu suç teşkil eden kamu zararları için hangi hükümlerin uygulanacağı ve buna ilişkin para cezasından bahsedildikten sonra, kamu zararlarının tahsil edilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelik ile belirleneceği ifade edilmiştir.

22/12/2005 tarih ve 5436 sayılı Kanun ile KMYKK'da önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri de 71'inci maddedeki, kamu zararını belirlemede esas alınacak durumlardan biri olan, ikinci fıkranın (f) bendi⁹ kaldırılması ve üçüncü fıkraya¹⁰ “ilgili mevzuatına göre” ifadesinin eklenmesi olmuştur. Bu değişikliklerle ilgili gerekçelere bakıldığında eklenen ifadenin uygulamada doğabilecek tereddütleri giderme amacı güdüldüğü belirtilmiştir. Kaldırılan f) bendi ile ilgili gerekçe metninde ise 5436 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelere uyum sağlanmasının amaçlandığı şeklinde genel bir ifade kullanılmıştır. Kamu görevlilerinden özellikle yönetici konumunda olanların sorumluluğunu düzenleyen bu bendin kaldırılma gerekçesi açık bir şekilde ifade edilmemiştir.

KMYKK'nın 71'inci maddesinde gerçekleşen bir diğer değişiklik ise 25/4/2007 tarih ve 5628 sayılı Kanun ile yapılmıştır. Birinci fıkrada yer alan kamu zararı tanımı ile ilgili bu değişikliğin gerekçesi ise “kusur esaslı bir sorumluluk tanımının getirilmesini ve kamu görevlisi olmayan üçüncü kişiler tarafından neden olunan kamu zararının da tespit ve tahsili için idari birimler tarafından yapılacak işlemlerin açıklığa

⁹ “Kamu zararının belirlenmesinde; ... f) Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin yönetilmesinde, değerlendirilmesinde, korunmasında veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi, ...esas alınır”

¹⁰ “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.”

kavuşturulması” şeklinde ifade edilmiştir. Anlaşılabileceği üzere, kamu zararı ile ilgili kusur sorumluluğunun esas alındığının açık bir şekilde ifade edilişi bu değişiklik ile meydana gelmiştir.

KMYKK’nın 71’inci maddesinde gerçekleşen son değişiklik ise 02.07.2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile yapılmıştır. Buna göre, daha önce kamu zararı ile ilgili yönetmeliğin Maliye Bakanlığı teklifi ve Bakanlar Kurulu’nun onayı ile çıkarılabileceği belirtilmişken, artık Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu değişiklik yapılmadan önceki süreçte ise 27.09.2006 tarihinde Bakanlar Kurulu Kararı ile “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır.

Kamu zararı ile ilgili yönetmelik çıkarma yetkisi Cumhurbaşkanı’na geçtikten sonra 14.06.2019 tarih ve 1147 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Yönetmelikte bir dizi değişiklik yapılmıştır. Bunları kısaca özetlemek gerekirse:

- Tanımların yer aldığı 4’üncü maddede; “Hukuk Birimi” tanımı ilave edilmiş, “Strateji Geliştirme Birimleri” tanımı kaldırılarak bunun yerine “Takibe Yetkili Birim” tanımı yapılmış ve “Üst Yönetici” tanımı güncellenmiştir.
- Madde 7 de yer alan kamu zararının tespiti ve bildirilmesine ilişkin hükümler daha açık ve anlaşılır bir hale getirilerek; 7/A “Kontrol, denetim veya inceleme sonucunda tespit edilen zararın değerlendirilmesi”, 7/B “Kamu zararının Sayıştay tarafından tespiti” ve 7/C “Kamu zararının yargılama suretiyle tespiti” şeklindeki başlıklarla maddeleştirilmiştir. Bununla birlikte bu maddenin yürütülmesi ile ilgili Ek-1 Değerlendirme Formu düzenlenmiş ve 7’nci madde ile ilgisi bulunan 9 ve 10’uncu maddeler buna uygun olarak güncellenmiştir.
- Kamu zararının takip ve tahsili ile ilgili olarak 13, 14, 15, 16, 18, 21, 22 ve 23’üncü maddelerde birtakım değişiklikler yapılmıştır.

1.3. KMYKK’da Kamu Zararının Misyonu

Kamu zararı, KMYKK’da hukuki bir olguyu belirtmek üzere düzenlenmiş bir kavramdır. Hesap verebilirliği sağlamak için kamuda mali yönetim ile ilgili

sorumluluklar, sorumlular ve yaptırımların neler olduğunun düzenlenmesi zaruridir. Kamu zararına, sorumluların sorumluluklarını yerine getirmedeği durumlarda uygulanacak mali yaptırımlar olarak karşılaşılmaktadır (Kuluçlu, 2011: 78).

KMYKK'nın amaçları doğrultusunda kamu zararı kavramının üstlendiği misyon aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 24):

- Kamu kaynaklarının korunması,
- Hesap verebilirliğin sağlanması,
- Mali yönetim sorumluluklarının belirlenmesi,
- Mali yönetim sorumlularının belirlenmesi,
- Mali yaptırımların belirlenmesidir.

Kamu zararı söz konusu olduğu durumlarda yapılacak işlemlerde yukarıda yer alan misyonu göz önüne alınmalıdır. Kavrama misyonunun ötesinde anlamlar yükleyerek, idari ve cezai sorumlulukların göz ardı edilmesi ve bunlara ilişkin araçların kullanılmaması durumunda kamu hizmetlerinin aksaması, yasal süreçlerin uzaması gibi sonuçlar doğacaktır. Böylece kamu zararı kavramının kamu kaynaklarını koruma misyonuna ters düşen bir şekilde kaynak israfına neden olunabilir (Kızılkaya, 2015: 76).

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ZARARININ BİLEŞENLERİ, KAPSAMI VE SORUMLULARI

2.1. Kamu Zararının Bileşenleri

KMYKK ve Yönetmelik'te yer alan düzenlemelerden anlaşıldığı üzere, kamu zararından söz edilebilmesi için bir arada bulunması gereken bazı şartlar vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Kamu görevlisi (sorumlu),
- Kusur (kasıt, kusur veya ihmal),
- Mevzuata aykırılık (karar, işlem ya da eylemlerde),
- Zarar (kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması),
- İlliyet bağı (fiil ile zarar arasındaki nedensellik ilişkisi).

Bu bileşenlerin tanımları ve nasıl yorumlanacaklarına ilişkin ayrıntılı, açık ve anlaşılır bir düzenleme henüz yapılmamıştır. Bu nedenle mevcut teamül ve öğretilere göre hareket edilmektedir.

2.1.1. Kamu Görevlisi

Kamu zararının oluşması için bir arada bulunması gereken bileşenlerden ilki kamu zararına sebep olan fiilleri işleyen kamu görevlisinin varlığıdır. Kamu zararının düzenlendiği mevzuatta kamu zararı, sadece kamu görevlilerinin gerçekleştirdiği işlemlerde, aynı görevlilerin davranışı nedeniyle oluşan ve bu kişilerin sorumluluğu ile sonuçlanan bir zarar olarak belirtilmiştir. Başka bir deyişle kamu bünyesinde çalışan kamu görevlileri kamu zararı sorumluluğunun öznesidir (Akyılmaz, 2011: 63).

Genel ve geniş anlamda; kamu için fayda sağlayan bir hizmeti gerçekleştiren ve bu hizmetlerde bir unvan ve özellik ile sınırlandırılmaksızın çalışan herkesin kamu görevlisi olduğu söylenebilir (Kanlıgöz, 1993: 180-181).

Kamu zararı kavramını anlamlandırmada çok önemli bir yere sahip olmasına karşın “kamu görevlisi” kavramının tanımı KMYKK veya Yönetmelik'te yapılmamıştır.

Bu nedenle düzenlendiği günden bu yana kamu zararı ile ilgili en çok tartışılan konulardan biri kamu görevlilerinin nasıl yorumlanacağı olmuştur. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, DMK ve TCK’da yer alan kamu görevlisi ifadeleri ile Anayasa Mahkemesi ve Danıştay’ın yargısal kararlarında belirtilen kamu görevlisi tanımlamaları, farklılıklar göstermekle birlikte bu konuda yol gösterici olmaktadır.

Anayasa’nın 128’inci maddesinde; “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.” denilerek, kamu görevlisi ifadesi kullanılmıştır.

DMK’nın 4 üncü maddesinde; “Kamu hizmetleri; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürülür.” denilerek anayasanın 128’inci maddesindeki diğer kamu görevlileri ifadesinin karşılığının, sözleşmeli ve geçici personeller ile işçiler oldukları belirtilmiştir.

TCK’da ise DMK’da olandan daha kapsayıcı bir şekilde kamu görevlisinin; “kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi” şeklinde ifade edildiği görülmektedir.

Konu ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi’nin bir Karar’ında, bir kişinin kamu görevlisi olarak nitelendirilebilmesi, kişinin yerine getirdiği görevin kamu hizmetlerinin gerçekleşmesi bakımından gerekli asli ve daimi görevlerden olması yeterli bulunmamıştır. Asli ve daimi bir görev olmasına ilaveten, kamu ile ilişkisinin kanun düzenlemesiyle sabit kılınmış olması gerektiği belirtilmiştir (28/09/1988 T., 88/2 E.; 88/32 K.). Başka bir ifade ile kamu görevlilerinin taşımaları gereken özellikleri, atama, görev, yetki, hak ve yükümlülükleri, aylıkları ve ödenekleri ile birlikte bunlar dışındaki özlük hakları daha önceden kanun yolu ile belirlenmiş olmalıdır (Yereli ve Bülbül, 2013: 4).

Danıştay’ın 1996/131 E. 1996/242 sayılı kararında ise konu ile ilgili olarak, mevzuatta “kamu görevlisi” ifadesinin kapsamını belirleyecek net bir tanım yapılmadığı, Yasalardaki ve Anayasadaki hükümlerden kamu hizmeti görenlerin “kamu görevlisi” olarak tanımlanması gerektiği, sonucuna varılmaktadır (Orulluoğlu, 2015: 63).

Kamu görevlisi kavramının kapsamı konusunda dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta, sorumluluğun doğmasında zararın idari faaliyetin yerine getirilmesiyle alakalı bir süreçte oluşması durumudur. Bu durum, zararın tanımlı bir unvana sahip kamu görevlisince meydana getirilmesinden daha önemlidir. Bu sebeple kamu görevlisi kavramı tanımı yapılırken kamu zararına neden olan davranışın kapsamı, gerçekleştirilen idari faaliyetle alakası oranında geniş kabul edilebilmektedir. Örneğin; Yargıtay, Bakan'ı kamu görevlisi kabul etmekte; bakan haricinde muhtarlar ve belediye başkanları gibi seçim ile işbaşına gelen kişiler de kamu zararına karşı sorumluluk açısından aynı şekilde kamu görevlisi olarak kabul edilmektedir (Akyılmaz, 2011: 64-65).

Yukarıdaki mevzuat düzenlemeleri ve yargısal kararlardan da anlaşılacağı üzere kamu zararı açısından sınırları tam olarak belirli ve tartışmaya mahal vermeyecek bir kamu görevlisi tanımı bulunmamaktadır. Kamu görevlisi ifadesi hangi kapsamda düşünülürse düşünülün KMYKK ile birlikte kamu zararında kusurlu sorumluluk ilkesinin benimsendiği göz önüne alındığında, kamu zararına sebep olan olayla ilgili kamu görevlisinin kusurunun tespit edilmesi gerekliliği dikkat çekmektedir. Kusurun tespiti ise mevzuata aykırılık ile bağlantılı bir şekilde (illiyet bağının kurulmasıyla) gerçekleşmektedir.

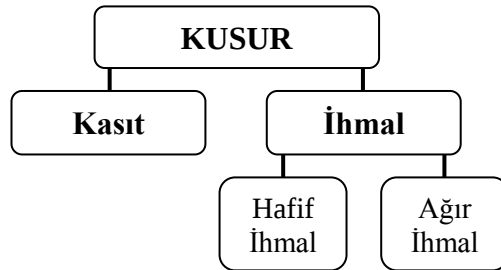
2.1.2. Kusur

KMYKK'nın 71'inci maddesinde kamu zararı ilk haliyle “mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması” şeklinde ifade edilmiştir. 2007'de gerçekleştirilen değişiklikle¹¹ kamu zararı tanımı “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır” halini almıştır. Böylece kamu zararında “kasıt, kusur veya ihmal” ifadesi ile birlikte kusur sorumluluğunun esas alındığı anlaşılmaktadır.

¹¹ “04/05/2007 tarih ve 26512 sayılı RG’de yayımlanan 5628 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”

Mali mevzuatta kasıt, kusur ve ihmal kavramların tanımlanmaması uygulamada bu kavramların nasıl değerlendirileceğine ilişkin tereddütlere neden olmuştur. İlâveten KMYKK'ya göre kamu zararına karar verebilmenin şartı kasıt veya ihmalin varlığı ispat edilmesidir ki bu durum ceza yargılaması alanının uzmanlığı olan suçun manevî unsuru kapsamındadır (Parlak, 2018: 22-23). İdare ve ceza hukuku açısından çoğu zaman kusurun niteliği ve derecelendirilmesi önemli olsa da kamu zararında kusurun niteliğinden ziyade varlığı önemli olduğu söylenebilir.

Kusur ile ilgili mutlak bir tanım bulunmamakla birlikte, genel anlamda kusur; davranışlarının neticelerini bilerek, buna göre davranabilme yetisinde olan bir kişinin, belirli bir olay karşısında gösterdiği tutum ya da davranışıyla kişiden beklenebilecek özellikteki ortalama davranış arasındaki olumsuz fark şeklinde ifade edilebilir. Esasında kusurlu davranış kasıt ve ihmal şeklinde iki dereceye ayrılmaktadır (Şekil 2.1). Bir kişi, davranışı neticesinde oluşacak zararı bilerek ve de isteyerek veya hiç değilse hesaba katarak davrandığında kasıt; zarar ile sonuçlanmasını istememesine rağmen, gereken özeni göstermemesi nedeniyle zarar oluşmuşsa ihmal söz konusudur (Özçelik, 2012: 13).



Şekil 2.1. Hukuk Literatürü Açısından Kusurun Dereceleri

Hukuk literatüründe ihmal; hafif ve ağır ihmal olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Herkesten beklenebilecek en basit tedbirin veya özenin gösterilmemesi durumu ağır ihmal olarak ifade edilmektedir. Örneğin, kamu görevlisince sahte olduğu açık bir şekilde anlaşılabilen bir belge dayanağı ile KMYKK'nın 71 inci maddesi kapsamındaki bir ödemenin, belge hiç incelemeden yapılması ya da buna ilişkin mevzuatı bilinmemesi durumuna ağır ihmal denilebilir. Buna karşın hafif ihmal ise sadece tedbirli kişilerden beklenebilecek özenin gösterilmemesi durumudur. Örneğin,

aynı şekilde KMYKK'nın 71 inci maddesi kapsamındaki bir ödemenin, sahte olduğu açık bir şekilde anlaşılamayan ancak herhangi bir sicil ya da kurumdan doğrulanabilecek bir belge dayanağı ile yapılmasının hafif ihmale girdiği söylenebilir (Özçelik, 2012: 13).

Ceza hukuku ve borçlar hukuku alanlarında literatüre uygun bir şekilde kasıt ve ihmal kusurun derecelerini oluşturmaktadır. Aynı şekilde Yargıtay emsal kararları haksız fiil sorumluluğunda kusurun iki farklı türü olarak kasıt ve ihmali göstermektedir (Yargıtay 4. HDK, 11.04.1989 T., 1989/2654 E.; 1989/3367 K.). Ancak KMYKK, DMK'da olduğu gibi kasıt, kusur ve ihmal ifadelerine birlikte yer vermiştir (Parlak, 2018: 22-23). Fakat, DMK'nın 13 üncü maddesi esas alınarak çıkarılan “Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik” içeriğinde yer alan “kasıt, ihmal ve tedbirsizlik” şeklindeki ifadelerde¹² ise “kusur” un özel hallerinin belirtildiği anlaşılmaktadır (Orulluoğlu, 2015: 70-71).

KMYKK'da yer alan kasıt, kusur ve ihmal kavramlarının taşıdığı anlamların ceza hukukunda yer alan kavramlarla aynı olup olmaması cezai sorumluluk bakımından da önem taşımaktadır. Nitekim TCK'nın 257'nci¹³ maddesine göre kamu zararına kasıtlı bir şekilde neden olan kamu görevlilerine hapis cezası öngörüldüğü gibi ihmal yoluyla kamunun zarar etmesine sebep olan kamu görevlileri içinde hapis cezası öngörülmüştür. Söz konusu kavramların ceza hukukundakiyle aynı anlama geldiğinin kabul edilmesi halinde karşılaşılan her kamu zararı durumunun ceza hukuku bakımından suç teşkil edeceği gibi bir sonuca ulaşılabilir (Timurturk, 2011: 64). Bu nedenle KMYKK'da geçen kavramlar ile ceza hukukunda geçen kavramların aynı olmadığı kabul edilmeli veya bu kavramlar ceza hukuku açısından açıklanabilmelidirler. KMYKK'daki kasıt,

¹² “**Madde 5** – Bu yönetmelik hükümlerine göre memurlarca tazmin edilecek zararlar: a) Kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri ile belirlenmiş görevlerini **kasıt, ihmal veya tedbirsizlik** sonucu gerekli dikkat ve itina ile yapmamaları sebebiyle idarenin veya kişilerin uğradığı zararlar, b) Kendilerine teslim edilen Devlet malının korunması ve her an hizmete hazır halde bulundurulması için gerekli tedbirleri **kasıt, ihmal veya tedbirsizlik** sonucu almamaları sonucu Devlet malında meydana gelen zararlardan, ibarettir.”

¹³ “**Görevi kötüye kullanma Madde 257-** (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya **kamunun zararına** neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

kusur ve ihmal ifadesinde kullanılan terimlerin ceza hukuku alanındaki kavramsal anlamlarının aksine sözlük anlamları ile kullanıldığı kabul edilebilir. Bu durumda KMYKK’da yer alan “ihmal”ın ceza hukukundaki karşılığının “taksir” olduğu sonucuna varılmaktadır (Koca, 2015: 123-126).

TCK’nın 22’nci maddesine göre; “Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir” ve yine aynı maddede; taksirle işlenen bir suç ancak kanunda açık bir şekilde belirtilmesi halinde cezalandırılabilirliği belirtilmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere kamu zararı kararı verilen her durumda sorumlular için ceza yargısı yolunun açık olduğu söylenemez. Nitekim TCK’daki kamu zararı ile ilgili suçlar taksirle işlenebilecek suçlar değildir (Şahin, 2015: 124).

Ceza hukukunda kamu zararı ile ilgili düzenlemelerde bulunmaktadır. TCK, kamu zararlarında KMYKK’nın aksine oluşan zararın tazminini amaçlamadığından, ceza yargısında kamu zararının tutar tespiti gerekmemektedir¹⁴. Ancak TCK’daki bazı suçlar bakımından kamu zararının varlığı, suçun işlenmiş olmasının koşuluken başka suçlarda cezanın artırıcı unsuru olarak belirlenmiştir. Nitekim TCK’nın 257’nci maddesinde kamu zararı, “görevi kötüye kullanma” suçunun unsuru/şartı olarak belirtilmişken 235’inci maddesinde “ihaleye fesat karıştırma” suçunun şartı değildir ve zararın meydana gelmemesi durumunda daha kısa süreli ceza öngörülmüştür. Sonuç olarak hem kamu zararı kararlarında hem de ceza yargılamasında aynı olayda kamu görevlilerinin kusurlarının olup olmadığı tespit edilmesine rağmen elde edilen neticeler farklılık gösterebilecektir (Şahin, 2015: 125).

Özel hukukta kusur tespit edilirken Roma hukukunda “iyi aile babası” uygulaması olarak bilinen tarzda bir yaklaşımla kusurun objektifleştirilmesi tekniği uygulanmaktadır. Buna göre içinde bulunulan şartlarda makul bir insanın göstereceği özen ve dikkat ile failin davranışı kıyaslanmaktadır (Eren, 1975: 192). 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı RG’de yayımlanan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda da (TTK)

¹⁴ **Yargıtay Ceza Genel Kurulunun E.20007/4-88, K.2007/94, 17.04.2007 T. Kararı:** “Kamu zararının bulunup bulunmadığı, her somut olay iş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek bir fiyatla alınıp alınmadığı veya aynı şekilde yaptırılıp yaptırılmadığı, somut olayın kendine özgü özellikleri de dikkate alınarak belirlenmelidir. Bu belirleme; uğranılan kamu zararının miktarının kesin bir biçimde saptanması anlamında olmayıp, miktarı saptanamasa dahi, işin veya hizmetin niteliği nazara alındığında, rayiç bedelden daha yüksek bir bedelle alım veya yapımın gerçekleştirildiğinin anlaşılması halinde de kamu zararının varlığı kabul edilmelidir.”

Roma hukukundaki “iyi aile babası” uygulamasına benzer şekilde “basiretli iş adamı” yaklaşımı bulunmaktadır.

Tüm bunlardan yola çıkarak, KMYKK ve Yönetmelik’te yer alan “kasıt, kusur veya ihmal” ifadesindeki terimlerin kavramsal hiyerarşisi ve anlamsal karşılıklarının açıklanarak idare hukuku, özel hukuk ve ceza hukuku alanları ile uyumlu hale getirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

2.1.3. Mevzuata Aykırılık

KMYKK’da ve Yönetmelikte kamu zararlarına ilişkin kusurlu sorumluluk ile ilgili düzenlemeler 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı RG’de yayımlanan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda (TBK) yer alan haksız fiilden kaynaklanan borçlardaki kusurlu sorumluluk hükümleriyle paralellik göstermektedir. KMYKK’da “mevzuata aykırı” ifadesinin özellikle kullanıldığı görülmektedir. Bu ifadeyle kamu zararında esas açısından mali mevzuat söz konusuysa, usul hükümleri açısından ise kapsamına özel hukuk hükümleri de girmektedir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 63).

Mevzuata aykırılık aranırken esasen KMYKK’da ve Yönetmelikte kamu zararının belirlenmesinde nelerin esas alınacağı sıralanmıştır ve buna göre mevzuata aykırı karar işlem veya eylemin doğurduğu sonuç itibarıyla bunlardan bir veya birkaçına girmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

KMYKK madde 71’de mevzuata aykırı durumlarla ilgili olarak;

“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 öngörülmediği halde ödeme yapılması,
- Esas alınır.”

denilmiştir. Yönetmelikte ise aynı konu için madde 6’da;

“(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.”

şeklinde sıralanmıştır.

Yukarıdaki düzenlemelerden anlaşılacağı üzere Yönetmelik’te KMYKK’nın 71’inci maddesindeki durumların bazıları daha açık şekilde ele alınmış, geri kalanı aynı şekilde yer almış ve ilave olarak da üç farklı durum (d, e, g maddeleri) ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu durum yargı organları açısından farklı yorumlara (idare mahkemeleri, Danıştay ve Yargıtay kararları) ve idareler açısından uygulamada tereddütlere yol açmıştır. Öyle ki bu şartın “mevzuata aykırılık” bağlamında sadece KMYKK’nın 71’inci maddesinin ikinci fıkrasında sıralanan durumlara uygunluk olarak yorumlanmasına neden olmuştur.

2010 yılındaki bir Danıştay Karar’ında¹⁵ kamu zararı ile ilgili durumların, KMYKK’nın 71’inci maddesinde ilk fıkrada yapılan tanımlama ve ikinci fıkrada buna

¹⁵ “Danıştay İkinci Daire Başkanlığı, 27.12.2010 tarih ve Esas no: 2010/6876 karar no: 2010/511 sy. Maddenin birinci fıkrasında kamu zararı tanımı yapılmış, ikinci fıkrada ise birinci fıkrada tanımlanan hususların geçerli sayılacağı haller belirlenmiştir. Bu itibarla 5018 sayılı Kanun’a göre kamu zararı sayılan halleri belirlemek için anılan maddenin ikinci fıkrasına bakmak gerekecektir. İkinci fıkrada yer alan bentler birlikte değerlendirildiğinde ise, 5018 sayılı Kanun’un kamu zararı kapsamının; kamu kaynakları kullanılarak piyasadan mal ve hizmet satın alınması sırasında fazla ödeme yapılması, idarenin gelirlerinin tahsili sırasında mevzuata aykırı davranılması ve mevzuatta öngörülmeyen bir ödeme yapılması suretiyle yol açılan zararlar sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim ikinci fıkra ile belirlenen kapsam içinde, kamu malına zarar verilmesi, kamu görevlilerinin hukuka aykırı eylemleri nedeniyle

ilişkin verilen durumlar ile sınırlı olduğu ve bu durumların da mal ve hizmet alımları sırasında oluşan kamu zararları ile ilgili olduğu yönünde bir yorum getirilmiştir (Danıştay 27/12/2010 T., ve 2010/6876 E.; 2010/511 K.).

Bir kamu görevlisine maaşta fazla ödemeyi, idare mahkemesinin KMYKK kapsamındaki kamu zararı olarak değerlendirdiği bir olayda ise; Danıştay temyiz mercii olarak yine yukarıdaki Karar'ı ile paralellik gösteren bir karar vermiş; durumu KMYKK kapsamındaki bir kamu zararı olarak değerlendirmemiştir (Danıştay İkinci Dairesi 21.09.2010 T., 2010/536 E.; 2010/3483 K.). Ancak aynı olayda kamu zararının ilgili Yönetmelik hükümlerince tahsil edilmesi için adli yargıda açılan davada bu defa temyiz mercii olarak Yargıtay, Karar'ında; yersiz ödemelerin ödemeyi gerçekleştiren memurlardan veya ödemeyi alan kişilerden alınamaması durumunda idarenin işlemez hale geleceğini belirtmiştir (Yargıtay 3. HD 21.09.2010 T., 2010/536 E.; 2010/3483 K.). Nihai olarak, kendisine intikal eden olayla ilgili olarak Uyuşmazlık Mahkemesi;

“...kamu personeline yapılan yersiz ödemeler nedeniyle kamu kaynağında meydana gelen eksilmenin, 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde tanımlanan bir 'kamu zararı' olduğu ve ilgilisi tarafından rızaen ödenmeyen borcun genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğinin kabulü gerekir. ...somut uyuşmazlığa baktığımızda, idarece yapılan yersiz ödemenin sebepsiz zenginleşme hükümleri uyarınca çözümlenmesi gerektiğinde tereddüt bulunmamaktadır”

ifadelerine yer verdiği kararında, fazla maaş ödenen kamu görevlisini “ilgili” sıfatı ile niteleyerek, yapılan fazla ödemeyi kamu zararı olarak kabul ettiği ve sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre geri istenmesi işlemini uygun bularak uyuşmazlığın bu şekilde çözülmesine karar verdiği görülmektedir (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 13.10.2014 T., 2013/1607 E.; 2014/887 K.).

Farklı kanunlarda ve KMYKK'nın 71'inci maddesi haricindeki maddelerinde yer alan kamu zararı ile ilgili düzenlemeler ile Yönetmelikte yer alan düzenlemelere karşın Danıştay, kapsam bakımından kamu zararı kavramına sınırlayıcı bir yorum getirmiştir (Koçberber, 2015: 68-71).

kişilere verdikleri zararın kamu tarafından ödenmek zorunda kalınması ya da mevzuatta ödenmesi öngörülmekle birlikte mevzuatın yorumunda hataya düşülmek veya ihmal ve kasıt yoluyla fazla ödeme yapılması halleri sayılmamıştır. İkinci fıkra bir bütün olarak değerlendirildiğinde 'ğ' bendinde yer alan 'mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması' kuralının kapsamının, yine mal ve hizmet alımları nedeniyle yapılan ödemeler sonucu oluşan kamu zararı şeklinde anlaşılması gerekmektedir.”

Söz konusu Danıştay kararlarında olduğu gibi kamu zararı ile ilgili durumların KMYKK'nın 71'inci maddesinde sayılanlarla sınırlı olduğu varsayılırsa Yönetmelik ile ilave olarak düzenlenen üç bendin açıklanması zorlaşacaktır. Ayrıca böyle bir durumda yönetmelik ile kanun yaratılmış olduğu sonucuna ulaşılmış olur ki hukuk düzeninde yönetmelikler kanunlarına aykırı hükümler içeremezler. Halbuki Yönetmelik'te yer alan 6/(1) d ve e bentlerinin dayanağı KMYKK'nın mal yönetimi ile ilgili 48'inci maddesi¹⁶, g bendinin dayanağı ise nakit yönetimi ile ilgili olan 34'üncü maddesi¹⁷ olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu üç durumun Yönetmelik'te kamu zararı kapsamında yer alması yadsınacak bir durum değildir. Ayrıca kamu zararı kavramının kapsamı KMYKK'nın 71'inci maddesi ile sınırlı kabul edildiği durumda madde dışında geçen kamu zararlarının hangi usullere göre tespit, takip ve tahsil edileceği sorununa çözüm üretilmeyecektir (Parlak, 2018: 20).

Bununla beraber, KMYKK ile Yönetmelik arasında makul bir açıklaması olmayan uyumsuzluklarda bulunmaktadır. Yönetmelik'te yer alan g bendinin dayanağı olan söz konusu 34'üncü maddede, yükümlülüklerin nasıl yerine getirileceğine ilişkin kurallar belirtilmesine karşın bu kurallara uyulmadığında oluşacak ek mali külfetlerin (faiz ve gecikme zammı benzeri) sorumlulardan tazmin edileceği belirtilmemiştir. KMYKK ile Yönetmelik arasındaki bir diğer farklılık ise madde 40'da yer alan "...Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilir" ifadesinin veya buna karşılık gelecek bir düzenlemenin Yönetmelik'te yer almamasıdır (Parlak, 2018: 20).

KMYKK'nın kamu zararını düzenleyen 71'inci maddesinin uyumsuzlukları sadece bu maddeye istinaden çıkarılan Yönetmelik ve Kanun'un kamu zararı ile ilgili

¹⁶ "...Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludur. Kamu idareleri, verilen zararların sorumlularına ödettirilmesini sağlamakla yükümlüdür. Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur."

¹⁷ "...Kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilir..."

hüküm içeren diğer maddelerle sınırlı değildir. Buna örnek olarak; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 49'uncu maddesinin "...Yeni personel alımı nedeniyle bu oranın aşılması sebebiyle oluşacak kamu zararı, zararın olduğu tarihten itibaren hesaplanacak kanunî faiziyle birlikte belediye başkanından tahsil edilir..." hükmü; 5510 sayılı "Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu"nun 103'üncü maddesinin "...kimlik tespiti yükümlülüğünü yapmayan ve bu nedenle bir başka kişiye sağlık hizmeti sunulması nedeniyle Kurumun zarara uğramasına sebebiyet veren sağlık hizmeti sunucularından uğranılan zarar geri alınır" hükmü (Parlak, 2018: 20); 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı RG'de yayımlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun (KİK) 45'inci maddesinde¹⁸ düzenlenen idarenin sözleşme yapmaya ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı isteklinin taahhüdünden vazgeçme hakkının doğması ve bu hakkını kullanarak, teminat verme amacıyla gerçekleştirdiği belgeli giderlerini istemesi nedeniyle oluşan zararın sebep olanlardan tazmin edileceği hükmü gösterilebilir.

KMYKK'daki tanımda kamu zararının "mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemler" sonucunda meydana gelebileceği belirtilmiştir. İdari faaliyet ile ilgili araçları işaret eden "karar, işlem veya eylemler" ifadesinin tanımda kullanılması ilk etapta anlam karmaşası izlenimi uyandırabilir. Nitekim "idari karar" ve "idari işlem" ifadelerinin idare hukuku alanında bazen birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. (Akyılmaz, 2011: 65).

2.1.3.1. İdari İşlemler

İdari işlemler, idarenin tek taraflı irade açıklaması ile hukuki bir sonuç gerçekleştirdiği, hukuki zeminde farklılığa neden olan işlemlerdir. İşlemden etkilenen karşı tarafın herhangi bir irade beyanı gerekmediği gibi işlemin içeriğine etki etme yetkisi de bulunmamaktadır. İdari işlemler kanuni dayanağı olan, önceden belirlenmiş kurallar ile kamu yararına gerçekleştirilirler ve idarece resen uygulanabilirler

¹⁸ "Sözleşme Yapılmasında İdarenin Görev ve Sorumluluğu Madde 45- İdare, 42 ve 44 üncü maddede yazılı süre içinde sözleşme yapılması hususunda kendisine düşen görevleri yapmakla yükümlüdür. İdarenin bu yükümlülüğü yerine getirmemesi halinde, istekli sürenin bitmesini izleyen günden itibaren en geç beş gün içinde, on gün süreli bir noter ihbarnamesi ile bildirmek şartıyla, taahhüdünden vazgeçebilir. Bu takdirde geçici teminat geri verilir ve istekli teminat vermek için yaptığı belgelendirilmiş giderleri istemeye hak kazanır. Bu zarar, sebep olanlara tazmin ettirilir ve ayrıca haklarında 60 ıncı madde hükümleri uygulanır."

(Gözübüyük, 2005: 308). Ayrıca idari işlemler kanunilik ilkesinden yararlanırlar. Yani iptal edilmediği sürece geçerli oldukları kabul edilir (Yıldırım, 2012: 44).

2.1.3.2. İdari Eylemler

İdari eylem ise fiziki olarak gerçekleşen iş, çalışma ve hareketler olup, idari işlemlerin uygulaması olabileceği gibi idari bir işlemde kaynaklanmadan direkt gerçekleştirilen eylemler şeklinde de ortaya çıkabilir. İdari işlemleri, yalnızca irade beyanına yetkili kamu görevlileri yapabiliyorken idari eylemleri, kamu görevlilerinden herhangi biri gerçekleştirebilir. Bunun yanında gerçekleştirilen faaliyetin özelliğine göre bir kısım yönetsel eylemler, sadece ilgili meslek mensuplarınca yapılabilir; örneğin reçeteyi sadece doktorlar yazabilir. İdari işlemler iptal edilebilir. İdari eylemler ise hukuka aykırı olduğu durumlarda sorumluluk doğurabilir (Orulluoğlu, 2015: 66)

2.1.3.3. İdari Kararlar

İdari kararlar esasında idari işlemin bir çeşididir. İdari kararlarda olması gereken ilke ve uygulama esasları, idari işlemlerde olması gerekenlerle aynıdır. İdari kararlar ancak Anayasa ve kanunlarda yetkili oldukları belirtilen organ ve makamlar ile kamu görevlileri tarafından alınabilirler (Taytak, 2018: 31).

İdari kararlar ilgili mevzuatına göre bir kişi tarafından ya da üç ve daha çok kişi tarafından alınmaktadır. Üç ve daha çok kişi tarafından alınan kararlara; 10.09.1983 tarih ve 18161 sayılı RG’de yayımlanan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu (DİK) ile KİK uyarınca oluşturulan ihale komisyonları, belediye encümeni, uzlaşma komisyonları, muayene kabul komisyonları ve takdir komisyonları kararları örnek olarak gösterilebilir. Kamu zararına ilişkin üst yöneticinin değerlendirmesi ise bir kişinin aldığı kararlara örnek olarak gösterilebilir (Orulluoğlu, 2015: 66-67).

İdari kararlar yerine getirilmelerindeki zorunluluğa göre ikiye ayrılabilirler. Görüş bildiren, danışmanlık verme özelliği gösteren idari kararlar yerine getirilmesi zorunlu olmayan kararlardır ve idari olarak bağlayıcı tarafları bulunmamaktadır. Öte yandan

icrai özellik gösteren, gerçekleştirilmesi zorunlu kararlar idari olarak bağlayıcıdır. Bu bakımdan ihale komisyonlarınca ihaleyi yapmama yönünde verdikleri kararlar zorunlu idari kararlara, ihaleyi yapıp ihale yetkilisinin onayına sundukları gerekçeli komisyon kararları ise yerine getirilmesi zorunlu olmayan idari kararlara örnek olarak gösterilebilir. Nitekim KİK madde 40 ve DİK madde 29'a göre ihale komisyonlarının ihaleyi yapma veya yapmama bakımından serbest oldukları, ihaleyi yapmama kararlarının kesin olduğu, ihaleyi yapmaları neticesinde de sonuca ilişkin gerekçeli kararlarının ise onaya tabi olduğu anlaşılmaktadır. İdari kararların yerine getirilmesinin zorunlu olup olmaması sorumluluk açısından önem taşımaktadır. Yerine getirilmesi zorunlu kararlar, kararı veren kişiler için sorumluluk doğuracaktır (Orulluoğlu, 2015: 67-68).

Harcama yetkisinden doğan sorumluluklarda ise bu yetkiye istinaden dahil olunan harcama sürecine göre sorumluluk doğduğu anlaşılmaktadır. Harcama yetkisi birden fazla kişide toplandığında kararı alan kişiler sorumluluğu paylaşmaktadırlar. Nitekim KMYKK'nın 31'inci maddesinin üçüncü fıkrası;

“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.”

hükümünü içermektedir.

2.1.4. Zarar

Maddi zarar ve manevi zarar olarak iki şekilde nitelendirilebilecek zarar sözcüğünün, kamu zararı ile ilgili olarak KMYKK'da “kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması” ifadesi ile maddi zarar boyutunun esas alındığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan zararın para ile ölçülebilir olması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Öte yandan hem kamu zararının bir bileşeni olarak zararın varlığının tespiti hem de zararın tazmini açısından zararın parasal tutarının tespiti büyük önem arz etmektedir.

Eğer kamu görevlisinin kusuru kaynaklı karar, işlem ya da eyleminde hukuka aykırılık olsa dahi ortada kamu kaynağının artmasını engelleyen ya da azalmasına sebep olan bir netice yoksa kamu zararı olduğu söylenemeyecek ve bu hukuka aykırılığa sebep olan kamu görevlisinin mali sorumluluğu olmayacaktır. Fakat böyle durumlarda aynı kamu görevlisi idari açıdan sorumlu tutulabilecektir (Kızılkaya, 2010: 174).

KMYKK ve Yönetmelik'te kamu zararı kararı verilirken, kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olup olunmadığının tespitinde; ilgili kamu kurumunun kaynağının mı; yoksa genel olarak kamu kaynağının mı esas alınacağına ilişkin açık ve anlaşılır bir düzenleme bulunmamaktadır. Durumun daha iyi anlaşılması açısından bir örneklendirme yapmak gerekirse; A belediyesi ile B belediyesi (veya Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu olarak da düşünülebilir) arasındaki bir işlemde; A belediyesinin kaynağında eksilme, B belediyesinin kaynağında artış meydana geldiyse ve kamu zararına ilişkin diğer koşullar da gerçekleştiyse, bu durum kamu zararı açısından iki şekilde değerlendirilebilir (Akyılmaz, 2015: 62):

- **Kurum Zararı Açısından Değerlendirilmesi:** A belediyesinde işlemi gerçekleştiren kamu görevlisi, görev yapmakta olduğu kamu idaresinin kaynağında eksilmeye neden olduğu için, kamu zararına sebep olmuş olacaktır. B belediyesinde söz konusu işleme dahil olan kamu görevlisi ise kendisinin görev yaptığı kamu idaresini zarara uğratmadığı için kamu zararı açısından herhangi bir sorumluluğu doğmayacaktır.
- **Genel Anlamda Kamunun Zararı Açısından Değerlendirmesi:** Verilen örnekte genel anlamda kamu kaynağında herhangi bir eksilme meydana gelmediği için kamu zararından söz edilemeyecektir. Başka bir deyişle örnekte oluşan durum, kamu içerisinde kaynağın yer değişmesidir ve ortada zarar yoktur denilebilir. Bu durumda, kusurlu işlem yapan kamu görevlisinin kamu zararı açısından sorumluluğu aranmayacaktır.

Mevzuatta kamu kaynağının hangi açıdan değerlendirileceğine ilişkin açık bir düzenleme olmadığından bu gibi durumlar tartışmalı hale gelmiştir. Ayrıca kamu kaynağı yorumlanırken, mevcut yasal düzenlemelere göre kurum zararı açısından değerlendirilmesi daha makul görünmekle birlikte bazı durumlarda da genel anlamda kamu zararının esas alınması gerekmektedir.

KMYKK'nın 71 inci maddesinde ve Yönetmelik'te kamu zararının tespiti ile ilgili esas alınacağı belirtilen hallerden biri; “Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması” halidir. Kamu kurumları tarafından; Devlet Demir Yolları'na, fonlara, yükseköğretim kurumlarına, döner sermayeli işletmelere ve mahalli idarelere yönelik transfer harcamalarında fazla ve yersiz ödeme gerçekleştiğinde kamu zararı oluşacağının öngörüldüğü ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle kamu kurumları arasında yapılan işlemlerde genel anlamda kamu kaynağı eksilmese dahi kurum zararı söz konusu ise bu durum kamu zararı olarak değerlendirilmelidir (Orulluoğlu, 2015: 13).

Yukarıdaki A ve B belediyeleri örneğindeki farklı durumlarda oluşabilmektedir, bir kamu idaresinin ihale yolu ile gerçekleştirdiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde yükleniciye ödeyeceği ara hakedişlerden, 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı RG'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi gereğince, gelir vergisi kesintisi (tevkifat / stopaj) yapması gerekmektedir. Yapılan kesinti doğrudan kesintiyi yapan kamu idaresinin bir kaynağı olmasa da genel anlamda kamu kaynağı özelliği göstermektedir. Burada hakediş raporu ile ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlilerinin gelir vergisi kesintisini yapma sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla gelir vergisi kesintisinde oluşacak bir kamu zararında gerçekleştirme görevlisinin buna ilişkin kusuru, görev yaptığı kamu idaresinin kaynağında bir eksilmeye neden olmasa da genel anlamda kamu kaynağında bir eksilmeye veya kamu kaynağının tahsilinde bir gecikmeye neden olacaktır. Bu nedenle idare kaynağında bir zarar olmayıp, genel anlamda kamu kaynağının zarara uğratıldığı durumların kamu zararı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Sayıştay Temyiz Kurulu, 06/03/2019 T., 2016/43821; 45832 K.).

Tüm bunlardan yola çıkarak kamu kaynağında eksilme veya artışa engel olma fiili yorumlanırken;

- Genel anlamda toplam kamu kaynağında bir eksilme olmasa dahi, kamu idareleri arasında herhangi bir kamusal kaynağın mevzuata aykırı olarak yer değişmesine sebep olunması hallerinin;
- Kamu idaresinin kendi bütçesine ait olmayan bir kamu kaynağına ilişkin sorumluluğunu (stopaj kesme gibi) yerine getirmemesi nedeniyle kendi

kaynağında olmasa dahi, başkaca bir kamu kaynağında eksilmeye neden olunması veya artışa engel olunması hallerinin;

kamu zararı ile ilgili diğer şartların da bulunması halinde kamu zararı olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

2.1.5. İlliyet Bağı

Çalışmanın önceki kısımlarında belirtildiği üzere KMYKK'da 2007'de gerçekleştirilen değişiklikle birlikte Türk mali hukukunda kusursuz sorumluluk anlayışı yerine kusur sorumluluğu anlayışı benimsenmiştir.

İlliyet (nedensellik) bağı sorumluluk hukukunda, meydana gelen zarar ile failin eylemi arasındaki doğrudan ilişki anlamına gelmektedir. Borçlar hukuku alanında sorumluluk hukuku, haksız fiil sorumluluğu olarak ifade edilmektedir. Haksız fiili işleyen kişinin (fail) ancak kendi fiilinden kaynaklanan zararlarla ilgili sorumluluğu aranabilir. Zarar ile failin davranışı arasında bir alaka kurulmasının mümkün olmadığı durumda tazmin yükümlülüğü meydana gelmemektedir (Kuluçlu, 2014: 93).

Kamu görevlisinin yönetmelikte düzenlenen sorumlu sıfatını kazanması ve oluşan kamu zararı ile ilgili sorumluluğunun tespit edilebilmesi için mevzuata aykırı karar, işlem ya da eylemi ile kamu zararı arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir. Eğer illiyet bağı kurulamıyorsa, kamu kaynağında eksilme veya artışa engel bir durum olsa bile KMYKK'da tanımlanan kamu zararı oluşmamakta ve kamu görevlisi kamu zararından sorumlu tutulamamaktadır.

İnsanın davranışındaki kusur, ihlal edilen hakkın özelliğine göre farklı sonuçlar doğurmaktadır. Davranıştaki kusurun ceza hukukundaki karşılığı cezai yaptırımken borçlar hukukunda “haksız fiil”in karşılığı tazminat olarak öngörülmüştür (Oğuz, 2016: 275). Özel hukuk alanında hakim olan haksız fiil sorumluluğunda ceza hukuku alanında yer alan kanunilik ilkesi geçerli değildir. Başka bir deyişle ceza hukukunda suç sayılan haller ve bunlara ilişkin cezalar kanun ile belirlenmekteyken, özel hukukta haksız fiillerin neler olduğu ayrı ayrı düzenlenmemiştir. Aslında haksız fiilin ceza hukukunda suç sayılan halleri kapsayan daha geniş bir kavram olduğu ve yazılı olmayan kurallarla

birlikte henüz düzenlenmemiş durumları da içerdği söylenebilir (Aygün Eşitli, 2013: 229-230). Her suç hukuka aykırı olsa bile her hukuka aykırılığın suç teşkil etmeyeceği açıktır. Bundan dolayı haksız fiil sorumluluğu doğuran durumların hepsi cezai sorumluluğa sebep olmadığı gibi, her iki hukuk düzeninde uğranılan yaptırımların ağırlığı ve hüküm verebilmek için aranan kanıtların derecesi de farklılık göstermektedir. Doğal olarak bir kişinin hürriyetinden mahrum bırakılması için gerekli delillerin, tazminata mahkum etmeye kıyasla daha kuvvetli olması gerekmektedir (Parlak, 2018: 35).

Esasen illiyet bağı, sadece sorumluluğu doğuran kurucu unsurlardan biri değil, bunun yanında oluşan zarardaki payın hesabında da önemli bir görevi bulunmaktadır. Bu bakımdan illiyet, sorumluluğun kurucu unsuru olan illiyet ve sorumluluğun sınırlarını belirleyen illiyet şeklinde iki farklı açıdan değerlendirilebilir (Eren, 1975: 3). Bu şekilde değerlendirildiğinde öncelikle kamu zararlarından kamu görevlilerinin kusurlarının zararın oluşmasında etkisinin olup olmadığına bakılacak, zararın sebebinin kamu görevlisinin kusuru olduğunun anlaşıldığı durumda, kusurun zarardaki payı/illiyet bağı oranında sorumluluğuna hükmedilen kamu görevlilerinden tazmini yoluna gidilecektir. Kusur olmasına karşın zarar ile uygun bir illiyet bağı yoksa yani kusurdan zarara giden bir köprü kurulamıyorsa, kamu zararına hükmedilemeyecektir. Bu bakımdan tek bir kamu zararı ile ilgili birden fazla kamu görevlisinin ayrı ayrı kusurlarının olduğu bir olayda, kamu zararının diğer şartları sağlanıyorken, görevlilerden, sadece kusuru ile zarar arasında illiyet bağı kurulabilenler kamu zararından sorumlu tutulabileceklerdir. Sorumluluğun oranı ise kusurlarının kamu zararına etkisi oranı ile paralellik gösterecektir (Parlak, 2018: 35).

Örneğin; KİK'in 62'nci maddesinin birinci fıkrasının c bendinde yer alan "Yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz." hükmüne aykırı olarak, bu kurala uyulması zorunlu şartların mevcut olduğu bir yapım işinde, uygulama projesi hazırlanmayıp birim fiyat teklif usulü ile ihale edilmesi ve işin yapımı sırasında, iş artışı, yeni iş kalemi belirlenmesi gibi işlemler yapılması ve bu sırada rayiç bedelinden daha yüksek fiyatlar belirlenmesiyle kamu zararına sebebiyet verecek bir durumun oluşması halinde, mevzuata aykırılık ve kusur hem ihale öncesinde hem de uygulama sırasında ortaya çıkacaktır. İhale öncesi ve sonrası süreçlerdeki kamu

görevlilerinin farklı olması durumunda, illiyet bağının nasıl kurulacağı sorusu, aynı zamanda “sorumlular”ın kimler olacağı anlamına gelmektedir. Bu bakımdan kamu zararı kararı verilirken illiyet bağının, kusur ile zarar arasında uygun bir sebep-sonuç ilişkisini oluşturması gerekmektedir.

2.2. Kamu Zararının Kapsamı

KMYKK ve Yönetmelik’te düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinde (merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler) tespit edilen kamu zararları kapsam dahiline alınmıştır. Burada kamu zararının kapsamı idareler açısından belirlenmiştir. Kamu zararının hangi kamu idarelerinde söz konusu olabildiğine bakılmasının yanında, Kanun’daki kamu zararı tanımında geçen kavramların nasıl yorumlanacağı ve bu kavramların kapsamlarının ne olduğu, kamu zararının kapsamını belirleyen etkenlerdir. Nitekim kamu zararı kavramı KMYKK ile mevzuata girdiği andan beri temel tartışma konularından biri bu olmuştur (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2012: 13-57; 2015: 56-223)

2.2.1. Kamu Zararının Kurumsal Olarak Kapsamı

KMYKK ve Yönetmeliğin kapsam başlıklı 2’nci maddelerinden, düzenleyici ve denetleyici kurumların kamu zararı kapsamı dışında tutulduğu anlaşılmaktadır. KMYKK’nın 3’üncü maddesinde ise düzenleyici ve denetleyici kurumların Kanun’a ekli III sayılı cetvelde yer aldığı belirtilmiştir. Buna göre kamu zararı düzenlemesinin kapsamı dışında kalan, düzenleyici ve denetleyici kurumların, aşağıdaki kurumlardan oluştuğu görülmektedir:

1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
2. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK),
3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK),
4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK),

5. Kamu İhale Kurumu (KİK),
6. Kişisel Verileri Koruma Kurumu (KVKK)
7. Nükleer Düzenleme Kurumu (NDK),
8. Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK),
9. Rekabet Kurumu (RK),
10. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK),
11. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Aslında bu kurumların, KMYKK ve kamu zararı mevzuatı kapsamı dışında tutulmasıyla, mali özerklikleri incitmeme ve muhafaza etme amacı güdülmüştür (Turguter, 2015: 506).

KMYKK'nın 2'nci maddesinde genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinin, merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu idareleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından oluştuğu belirtilmiştir. KMYKK'nın 3'üncü maddesinde ise merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinin Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde sıralandığı belirtilmiştir. Sonuç olarak, kamu zararının kurumsal kapsamı; düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, Ek 1'de gösterilen kurumlardan meydana gelmektedir.

2.2.2. Kamu Zararının Kişiler Bakımından Kapsamı

“Kamu Zararı” kavramına mevzuattaki sınırlarının dışında anlamlar atfedilebilmektedir. Kelime anlamı açısından mantıklı ve doğru olabilecek bu tür yaklaşımların yasal düzenlemelerdeki karşılıkları farklıdır. KMYKK incelendiğinde iki çeşit sorumluluğun olduğu görülmektedir: ilki kamu kaynağı kullanımı ve elde edilmesinde ortaya çıkan yönetsel sorumluluk; buna hesap verme sorumluluğu denmektedir; ikincisi ise 71'inci maddede düzenlenen kamu kamu zararı sorumluluğudur. KMYKK'nın hesap verme sorumluluğunun düzenlendiği 8'inci maddesinde kamu kaynaklarının “etkili, ekonomik ve verimli” elde edilmesi ve kullanılması ile ilgili hüküm bulunmaktadır. Ancak buna ilişkin öngörülen sorumluluk türü idari bir sorumluluk olarak ortaya çıkmakta ve mali bir yaptırım karşılığı bulunmamaktadır. Kamu zararının düzenlendiği maddede ise “etkili, ekonomik ve

verimli” ifadesi bulunmamaktadır. Benzer şekilde kamu zararında kusur önemli bir bileşen iken hesap verme sorumluluğunda kusur ile ilgili bir ilişki bulunmamaktadır (Çınkır, 2012: 43).

Hesap verme sorumluluğu ile kamu zararı sorumluluğunun farklarının bilinmemesi, iki sorumluluk türünün karıştırılmasına neden olabilecektir. Örneğin; bir belediye başkanının görev süresi içinde yapılan bir yatırım harcaması, sonraki dönem belediye başkanı talimatı ile faydalı ekonomik ömrünü tamamlamadan, ortadan kaldırıp yerine yeni bir yatırım harcaması yapıldığında, kamu alımı sırasında her hangi bir zarar oluşmasa bile ekonomik ömrünü tüketmemiş bir yapının kaldırılması ile bir zarar meydana gelecektir. Böyle bir örnekte kaldırılan yapının kaybından oluşan zarar ve yeni yatırım için harcanan kaynaklar ile gerçekleştirilecek alternatifler, devlet ve toplum açısından “maksimum faydaya ulaşmayı engelleyen kamu zararları” olarak ifade edilebilir. Ancak KMYKK açısından bu duruma “kamu zararı” denilmesi için gerekli şartların oluşmadığı söylenebilir. Kamu zararı olarak değerlendirilse dahi sorumlu olarak belediye başkanı değil, projelendirme ve ihale süreçlerindeki görevliler ortaya çıkacaktır. Ayrıca bir yatırım kararının yerinde olup olmadığına ilişkin denetim organlarının görüş belirtmesi mümkün değildir. Günümüz yasal düzenlemelerinde yerindelik denetimi yapılmadığından¹⁹ alınan bu türden yatırım kararlarının yerinde olup olmadığı sorusu ve cevabı ancak meclis veya yeni yapılacak seçimlerde vatandaşların tercihleri ile karşılık bulabilmektedir.

Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu temel olarak siyasi, idari ve mali sorumluluk olmak üzere üç ana başlıkta toplanabilmektedir. Seçimle iş başına gelen kişiler siyasi hesap verme sorumluluğuna sahipken, idari ve mali sorumluluk çoğu zaman atanmak suretiyle iş başına gelen kamu görevlileri içindir. Kamu zararı, mali sorumluluk kapsamına giren ve harcama sürecinde yer alan kamu görevlileri için mali yaptırım (tazmin) sonucu doğurabilecek bir yasal düzenlemedir. Mevzuat açısından kamu zararının muhatabı, harcama talimatını veren harcama yetkilisi ile birlikte gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri, harcama sürecinde görevli diğer kamu

¹⁹ “6085 sayılı Sayıştay Kanunu Madde 35: Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.”

görevlileri, gelir toplama sürecinde görev alanlar, mal yönetiminde görev alanlar şeklinde özetlenebilir (Polat, 2003: 71).

2.2.2.1. Sorumlu

Kelime anlamı olarak TDK güncel sözlüğünde sorumlu; üzerine almış olduğu ya da yapmış olduğu işler nedeniyle hesap verme zorunluluğu ve sorumluluğu olan kişi, mesul olarak tanımlanmıştır (www.sozluk.gov.tr). Kamu görevleri açısından çok geniş bir kapsamı olan bu kavramın, kamu zararı açısından; zararla ilgili kusuru olan kamu görevlisinin, zararın tespit edilmesiyle birlikte edindiği sıfat ve kamu zararının unsurlarından biri olduğu söylenebilir.

KMYKK'nın çeşitli maddelerinde sorumluluklar ve sorumluya geniş yer verilmesine karşın genel ifadeler, karışıklıklar ve belirsizlikler bulunmaktadır. Kamu zararı açısından ise; belirsizlikleri çözecek olan ve konuyla alakalı yegâne ikincil mevzuat düzenlemesi olan Yönetmelik'te KMYKK'da yer alan genel ifadeler tekrarlanmıştır (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 32).

KMYKK'da sorumlu kavramının tanımına yer verilmemiş ve Yönetmelik'te ise; “Kamu zararının oluşmasına sebep olan kamu görevlisi” şeklinde ifade edilerek, sorumlu sıfatı kamu görevlisi kavramına bağlanmıştır. Sorumlu kavramının, kamu zararı konusunda hem KMYKK'da hem de Yönetmelik'te tanımı bulunmayan, yasal düzenlemelerde (Anayasa, DMK, TCK) ve yargısal kararlarda (Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Yargıtay Kararları) kapsamı farklı olan kamu görevlisi kavramıyla tanımlanması, sorumlu kavramı açısından da belirsizliğe neden olmuştur. Başka bir deyişle kamu zararı açısından sorumlu kavramının kapsamı, kamu görevlisi kavramının kapsamı oranında geniş değerlendirilebilir hale gelmiştir. Böylece kamu zararı açısından kamu görevlisi olarak kabul edilen kişiler, diğer şartların oluşması durumunda, “sorumlu” sıfatını edinebilir ve kamu zararından sorumlu tutulabilirler.

Kamu görevlileri için kamu zararı bakımından sorumluluk, idare hiyerarşisi içerisinde gerçekleştirme görevlilerinden başlamakta ve harcama yetkilisinde son bulmakta, bu görevden yukarı çıkmamaktadır. Nitekim harcama sürecinde düzenlenen harcama belgelerinde de bu kişilerin imzası bulunması gerekmektedir. Ancak, harcama

sürecinde herhangi bir imzası bulunmayıp, idarenin hiyerarşik yapısında yönetici pozisyonunda bulunan kamu görevlileri de bulunmaktadır. Bu durumdaki pozisyonlarda bulunan kamu görevlilerinin mali sorumluluklarına ilişkin bir düzenlemeye rastlanılmamaktadır. Bu kişilerin kamu zararı açısından sorumluluklarının doğabilmesi için harcama sürecinde aktif rol alarak, buna ilişkin tanımlanan sıfatlardan (harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi gibi) birini edinmeleri gerekmektedir. Üst yöneticiler ise idare tarafından tespit edilen kamu zararlarında, kamu zararını değerlendiren pozisyonunda bulunmaktadırlar. İlerde işleneceği üzere üst yöneticiler, istisnai hallerde harcama yetkilisi sıfatını edindikleri için harcama yetkilisi olarak sorumluluklarından söz edilebilmektedir (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

2.2.2.2. İlgili

İlgili kavramı da sorumlu kavramı gibi KMYKK'da tanımlanmamış, Yönetmelik'te ise 4'üncü maddede; “Kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişileri” ifade ettiği belirtilmiştir. Tanımdan da anlaşılaacağı üzere sorumlu kişinin kamu görevlisi olması gerektiğine vurgu yapılmışken, ilgilinin kamu görevlisi olup olmamasına ya da gerçek kişi olup olmamasına değil kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılmış olmasına vurgu yapılmıştır. Yani ilgili, kamu görevlisi de olabilir, kamu görevlisi olmayan gerçek ve tüzel kişi/kişiler de olabilir.

KMYKK ve Yönetmelik'te “ilgili” olarak ifade edilen kişiler, Sayıştay açısından “ahiz” olarak karşılık bulmakta ve kendisine fazla ya da yersiz ödeme yapılan gerçek ya da tüzel kişi anlamına gelmektedir. Borçlar hukuku alanında ise; KMYKK ve Yönetmelikte “sorumlu” şeklinde ifade edilen ve kamu zararına sebep olan kamu görevlileri “haksız fiil faili”; KMYKK ve Yönetmelik'te “ilgili” şeklinde ifade edilen ve fazla ya da yersiz ödemeyi alan kişiler ise “sebepsiz zenginleşen” durumundadırlar. Nitekim kamu zararına neden olan fazla ya da yersiz ödemenin gerçekleşmesiyle, eksilen kamu kaynağı miktarınca sebepsiz zenginleşen ilgililerin mal varlığında artış meydana gelmektedir (Özçelik, 2012: 15).

Çalışmanın “Mevzuata Aykırılık” başlığında ele alınan Danıştay ve Yargıtay arasında uyuşmazlığın olduğu olayda; maaşında fazla ve yersiz ödeme aldığı belirlenen

kamu görevlisi, esasında zararın oluşmasında herhangi bir kasıt veya ihmali olmadığından, söz konusu olayda “ilgili” sıfatı ile anılabilir. Uyuşmazlık Mahkemesi söz konusu kararında bu maksatla yapıp yapmadığı anlaşılmasa da Karar’ında; “ilgilisi” ifadesine yer verdiği²⁰ görülmektedir. Nitekim ilgili kavramı borçlar hukuku alanında sebepsiz zenginleşen kişiye karşılık gelmekte ve anılan Karar’da fazla ödenen maaşın sebepsiz zenginleşme hükümlerince geri alınmasına karar verildiği görülmektedir (Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 13.10.2014 T., 2013/1607 E.; 2014/887 K.).

İlgili kavramı kapsamına girebilecek kişi/kişiler bakımından, ilgili kavramının tanımında herhangi bir sınırlama yapılmadığından, “yersiz veya fazla ödeme yapılan kişi”nin başka bir kamu kurumu olması durumunda, kamu kurumunun “ilgili” olabileceği sonucuna varılacaktır. Bu tür işlemlerde kamu zararının nasıl değerlendirileceğine ilişkin mevzuatta açık ve anlaşılır bir düzenleme bulunmamaktadır. Kamu kurumları arasında yapılan işlemlerde meydana gelen fazla ya da yersiz ödeme durumlarında, kamu kaynağının ne şekilde yorumlanacağı ortaya çıkan tartışmalı sorulardandır (Orulluoğlu, 2015: 12-13).

2.2.3. Kamu Zararının Konu Bakımından Kapsamı ve İstisnaları

Kamu zararının konusu, esasında kamu kaynağı, daha açık bir ifade ile kamu kaynağındaki azalma veya gerçekleşmesi gereken artışın gerçekleşmemesi halleridir. Kamu kaynağı, daha önce ifade edildiği üzere, KMYKK’da “borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri, ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere kamu zararının konusunu oluşturan kamu kaynakları, oldukça geniş bir değerler grubunu içermektedir.

Kamu kaynaklarında meydana gelen her azalma veya artışa engel olunması hali kamu zararı kapsamında bulunmamaktadır. Kamu zararının konu bakımından kapsamını sınırlayan iki istisnası bulunmaktadır. Bu istisnalardan ilki yalnızca SGK nezdinde “ilgililere yapılan fazla ve yersiz ödemeler” ile ilgilidir. İkinci istisna ise kamu zararının

²⁰ “...kamu personeline yapılan yersiz ödemeler nedeniyle kamu kaynağında meydana gelen eksilmenin, 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde tanımlanan bir <<kamu zararı>> olduğu ve **ilgilisi** tarafından rızaen ödenmeyen borcun genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğinin kabulü gerekir.”

kurumsal olarak kapsamında bulunan, aynı zamanda 657 sayılı DMK kapsamında bulunan bütün kamu idarelerinde, memurların kullanımlarına bulunan taşınır mallarla ilgilidir.

2.2.3.1. SGK Fazla veya Yersiz Ödemeleri İstisnası

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden, kamu zararının kurumsal olarak kapsamının dışında tutulan düzenleyici ve denetleyici kurumların dışında bir istisna daha bulunmaktadır. Her ne kadar bu istisna ile ilgili KMYKK ve Yönetmelik'te bir hüküm bulunmasa da "5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu"nın 96'ncı maddesi gereğince çıkarılan 27.09.2008 tarihli ve 27010 sayılı RG de yayımlanan, "Fazla veya Yersiz Ödemelerin Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile Sosyal Güvenlik Kurumunca (SGK) ilgililere yapılan "fazla veya yersiz ödemeler"²¹ kamu zararı kapsamı dışına çıkarılmıştır. Ancak, aynı Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde Yönetmelikte hüküm bulunmayan haller için Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Buradan da anlaşıldığı üzere SGK kamu zararı mevzuatı kapsamı dışına çıkarılmamıştır. Bu durum kamu zararının kurumsal olarak değil konu bakımından kapsamını daraltmaktadır.

SGK'nın söz konusu Yönetmeliğindeki tanımından anlaşıldığı üzere "fazla veya yersiz ödeme" SGK'nın tüm giderlerini kapsamamaktadır. Başka bir deyişle SGK'nın tüm mali işlemleri kamu zararı kapsamının dışına çıkarılmamıştır. Örneğin, SGK'nın ihale yolu ile gerçekleştirdiği bir alımda yüklenici müteahhide yapılan bir fazla veya yersiz ödeme kamu zararı kapsamına girmekte, SGK'nın anılan Yönetmeliğindeki "fazla veya yersiz ödeme" kapsamına girmemektedir. Yine, SGK'nın bir personeline yapacağı fazla maaş ödemesi, benzer şekilde kamu zararı kapsamında değerlendirilecektir. Öte taraftan, SGK tarafından bir kimsenin emekli aylığında yapılan

²¹ "Fazla veya Yersiz Ödemelerin Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Madde 4/a): Fazla veya yersiz ödeme: Kurumca işverenlere, sigortalılara, isteğe bağlı sigortalılara, gelir veya aylık almakta olanlara ve bunların hak sahiplerine, genel sağlık sigortalılarına ve bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilere, fazla veya yersiz olarak yapıldığı tespit edilen Kanun kapsamındaki her türlü ödemeyi ifade eder."

fazla veya yersiz ödeme ise kamu zararı olarak değerlendirilemeyecektir. Bu durum, SGK'nın söz konusu Yönetmeliğindeki "ilgili" tanımından²² da anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, KMYKK'nın 71'inci maddesine dayanılarak çıkarılan Yönetmelikteki "ilgili" kavramı ile SGK'nın söz konusu Yönetmeliğindeki "ilgili" kavramı birbirinden farklı kavramlardır.

Burada önemli olan bir diğer husus; KMYKK açısından normalde kamu zararı olarak değerlendirilmesi gereken bir kısım hatalı²³ işlemlerin kamu zararı olarak değil "fazla veya yersiz ödeme" olarak adlandırılmasıdır. Nitekim SGK'nın söz konusu Yönetmeliğine göre (Md.5 ve 6) fazla veya yersiz ödeme ortaya çıkışı bakımından;

- "İlgililerin kasıtlı ve kusurlu davranışlarından doğan fazla veya yersiz ödemeler"
- "Kurumun hatalı işlemlerinden doğan fazla veya yersiz ödemeler"

şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan, "Kurumun hatalı işlemlerinden doğan fazla veya yersiz ödemeler" oluşma şekli itibariyle kamu zararının kusurlu kamu görevlisi şartını taşımasına rağmen kamu zararı olarak değerlendirilmemektedir.

SGK "fazla veya yersiz ödemeleri" ile kamu zararı karşılaştırıldığında aradaki büyük farkın; SGK "fazla ve yersiz ödeme"sinin çalışanın kusurundan kaynaklanması halinde söz konusu tutarın, kusurlu çalışandan tazmin edilememesi olduğu söylenebilir. Nitekim, SGK çalışanlarının kusuru ile ilgililere yapılan fazla veya yersiz ödemelerin ilgililerden tahsil edilememesi halinde ne yapılacağı, söz konusu SGK Yönetmeliğinde düzenlenmemiştir. Kamu zararı mevzuatında ise ilgililerden tahsil edilemeyen kamu

²² "Fazla veya Yersiz Ödemelerin Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik MADDE 4-(1)-b) **İlgili:** Kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan işverenler, sigortalılar, isteğe bağlı sigortalılar, gelir veya aylık almakta olanlar ve bunların hak sahipleri ile genel sağlık sigortalıları ve bunların bakmakla yükümlü olduğu kişileri, ifade eder."

²³ "Fazla veya Yersiz Ödemelerin Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Kurumun Hatalı İşlemlerinden Doğan Fazla veya Yersiz Ödemeler, MADDE 6 – (1) İlgililerin kasıtlı ve kusurlu davranışları dışında kalan, Kurum çalışanlarının kasıtlı veya kusurlu davranışı, ihmali, dikkatsizliği ve bilgisizliği gibi sebeplerden kaynaklanan yersiz ödemeler Kurumun hatalı işlemlerini oluşturur. (2) Birinci fıkrada sayılan sebeplerin tespit edildiği tarihten geriye doğru en fazla beş yıllık süre içinde yapılan ödemeler, borcun ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren yirmi dört ay içinde ödendiği takdirde faizsiz; yirmi dört aylık sürenin dolduğu tarihten sonra yapılacak ödemeler, bu sürenin dolduğu tarihten itibaren hesaplanacak olan kanunî faizi ile birlikte tahsil edilir. (3) Birinci fıkrada sayılan sebeplerden kaynaklanan yersiz ödemelerin, borcun ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ay içinde borç miktarının def'aten ödenmemesi veya borç taksitlendirilmiş ise taksitlerin ödeme planına uygun ve vadesinde düzenli olarak ödenmemesi halinde ikinci fıkrada belirlenen süre beklenilmeksizin alacağın tahsili için alacak takip dosyası hukuk birimine intikal ettirilir."

zararları sorumlu kamu görevlilerinden tahsil edilebilmektedir. Bu durumda, SGK'nın söz konusu Yönetmeliğinin 16'ncı maddesi göz önüne alındığında; SGK çalışanlarının kusuru ile ilgililere yapılan fazla veya yersiz ödemelerin ilgililerden tahsil edilememesi halinde "fazla veya yersiz ödeme"nin kamu zararı kapsamında değerlendirilerek kusurlu kamu görevlisinden tahsil edilmesi gerektiği söylenebilir.

2.2.3.2. Memurların Kullanımlarındaki Taşınır Mallar İstisnası

Kamu zararının konusu açısından bir diğer istisna ise Yönetmeliğin 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan;

"14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 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."

hükmü ile getirilmiştir.

Kamu personelinin kamu malları üzerinden idareyi uğrattığı zararlara ilişkin sorumluluğu DMK'nın 12'nci maddesinde;

"Devlet memurları görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal ve tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedel üzerinden ödenmesi esastır."

şeklinde düzenlenmiştir. 13'üncü maddede ise bu zararlara ilişkin işlemlerin Yönetmelik ile belirleneceği ifade edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken esas nokta DMK'nın 1 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kamu idarelerinin²⁴ tüm işlemlerinin kamu zararından istisna tutulmadığıdır. Uygulama dışında tutulan, bu

²⁴ "Genel Bütçeli Kurumlar, Katma Bütçeli Kurumlar (KMYKK ile katma bütçe uygulaması kaldırılarak bir kısmı genel bütçeli idareler içine alınmış, bir kısmı da özel bütçeli idare haline getirilmiştir.), İl Özel İdareleri, Belediyeler, İl Özel İdareleri ve Belediyelerin kurdukları birlikler, bu kurumlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar, Kanunlarla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları, Beden Terbiyesi Bölge Müdürlükleri (kurum Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü olarak değiştirilmiştir.)"

kurumlarda çalışan “memurların kullarımlarındaki taşınır ve taşınmazlar” ile ilgili oluşan devlet zararlarıdır. Kamu zararının konu bakımından kapsamını belirlemede, hangi taşınır ve taşınmazların “memurların kullarımlarındaki taşınır ve taşınmazlar” olarak kabul edileceğı sorusu önem kazanmaktadır. Çünkü taşınır malların bir kısmı memurların ortak kullanımında iken, bir kısmı memurlara zimmetlenmekte bir kısmı ise gözetim ve koruma sorumluluğı altındadır. Taşınmazlar da ortak kullanım özelliğı gösterdiğinden, idarecilerin koruma ve gözetim sorumluluğı altında bulunmaktadır ve DMK 13’üncü maddesi gereğince çıkarılan yönetmelik kapsamında oldukları açıktır. Ancak taşınırlarla ilgili olarak oluşan zararlar da uygulanacak mevzuat özel duruma göre değişmektedir (Orulluoğlu, 2015: 8-9).

Taşınır mallardan kullanımda bulunmayan, idarelerin depo ve ambarlarında muhafaza edilenler, “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” kapsamında iken, memurlara zimmetlenen taşınır mallar (doğrudan memurun kullandığı, memurun şahsına zimmetli, bilgisayar ve çalışma masası gibi) ve memurların ortak kullanımında olan taşınır mallar DMK’nın 13’üncü maddesine dayanılarak çıkarılan Yönetmelik kapsamındadır (Orulluoğlu, 2015: 8-9).

2.3. Kamu Zararına Karşı Sorumluluk

“Kamu Zararının Kapsamı” başlığının, “Kişiler Bakımından Kapsamı” alt başlığında ifade edildiğı üzere, bir kişinin kamu zararı ile ilgili olarak “sorumlu” sayılabilmesi için öncelikle kamu görevlisi sayılması gerekmektedir. Kamu görevlileri bakımından ise harcama sürecinde veya kamuya kaynağının elde edilmesi ve yönetiminde aktif rol almalarına bağılı olarak sorumlulukları doğabilmektedir.

KMYKK’da hesap verme sorumluluğı ve kamu zararı sorumluluğı olmak üzere iki çeşit sorumluluk öngörüldüğü söylenebilir. Nitekim söz konusu Kanunun 8’inci maddesinde hesap verme sorumluluğı²⁵, 71’inci maddesinde de kamu zararı sorumluluğı düzenlenmiştir. Kamu zararı sorumluluğı ve hesap verme sorumluluğı

²⁵ “**KMYKK Madde. 8:** “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.”

karşılaştırıldığında hesap verme sorumluluğunun daha kapsayıcı ve genel bir ifade olduğu anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, her kamu zararı durumu hesap verme sorumluluğu kapsamında sayılabilecekken, her hesap verme sorumluluğu kamu zararı kapsamına girmemektedir, denilebilir. Aksi halde genel ilke niteliğindeki şeffaflık, stratejik yönetim gibi amaçları taşıyan hesap verme sorumluluğunun, kamu zararı sorumluluğu ile karıştırılması, bir nevi KMYKK'nın 71'inci maddesinin baypas edilmesi sonucu doğurulacaktır. Bu nedenle, kamu zararı sorumluluğu ile hesap verme sorumluluğu ayrımında, kusur ve illiyet bağının kurulmasının önemi ortaya çıkmaktadır (Şahin, 2015: 126).

Kamu zararına karşı sorumluluk konusunda temel referans KMYKK olmakla birlikte, 6085 sayılı SK, “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı “5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı” (Sayıştay GKK) yol göstermektedir.

2.3.1. Bakanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Bakanların hesap verme sorumluluğu KMYKK'nın 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. Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanıya karşı sorumludurlar. Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.”

şeklinde düzenlenmiştir. Böylece daha önce 1050 sayılı Kanun'da harcama sürecinde aktif görev alan bakanlar sürecin dışında kalmışlardır. Gelirleri toplama ve harcamaların gerçekleştirilmesinde harcama yetkililerinin sorumlu olması ve bakanların bu konuda rollerinin olmaması nedeniyle de bakanların kamu zararı açısından doğrudan sorumlu olmalarına imkân kalmamıştır (Turguter, 2015: 63).

KMYKK'nın 10'uncu maddesi ve 6085 sayılı SK'nın 7'nci maddesinde daha önce bakanların hukuki ve mali konularda sorumluluğunun başbakana ve TBMM'ye karşı olduğu düzenlenmişken, Cumhurbaşkanlığı yönetim sistemine geçilmesi nedeniyle 02.07.2018 tarihinde 703 sayılı KHK ile yapılan değişiklik ile bakanların bu sorumluluğu yalnızca Cumhurbaşkanına karşı olmuştur. Ancak bakanların bu maddelerdeki sorumluluklarına karşılık belirlenmiş somut yaptırımlar bulunmamaktadır. Dolayısıyla yaptırım konusunda da yetkili merci Cumhurbaşkanıdır. Sonuç olarak, bakanların hesap verme sorumluluğu siyasi bir sorumluluk türü olarak ortaya çıkmakta ve sorumluluklarının halk tarafından seçimle göreve getirilen Cumhurbaşkanına karşı olduğu görülmektedir. Güvenoyu ve gensorunun kaldırılması ile bakanların TBMM'ye karşı siyasi sorumluluğu kalmasa da Anayasa'nın 98 ve 106'ncı maddelerinde²⁶ düzenlenen, TBMM'nin bilgi edinme ve denetim usullerinden biri olan, meclis soruşturması sonucunda görevleri ile ilgili suçlar için cezai sorumlulukları bulunmaktadır (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 113).

Bakanlar, mevzuat gereği bazı işlemlerde izin ve onay mercii olmaktadır. Bu izin ve onay belgeleri ise harcamalara kanıtlayıcı belge ve dayanak olabilmektedirler. Böyle durumlarda harcama talimatı yerini alan izin ve onay belgeleri nedeniyle bakanların sorumluluğu olmakla birlikte, bu sorumluluk doğrudan kamu zararına karşı tazmin sonucu doğurabilecek bir sorumluluk değildir. Bu tür işlemler bakanların siyasi hesap verme sorumluluğu kapsamında değerlendirilmektedir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 113-114).

Sayıştay GKK'da ise "Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır." denilmiştir. Buna göre Sayıştay tarafından böyle durumlara

²⁶ "**Türkiye Cumhuriyeti Anayasası; Madde 98 – (Değişik: 21/1/2017-6771/6 md.):** Türkiye Büyük Millet Meclisi; Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bilgi edinme ve denetleme yetkisini kullanır... Meclis soruşturması, Cumhurbaşkanlığı yardımcılarını ve bakanları hakkında 106 ncı maddenin beşinci, altıncı ve yedinci fıkraları uyarınca yapılan soruşturmadan ibarettir. Yazılı soru, yazılı olarak en geç onbeş gün içinde cevaplanmak üzere milletvekillerinin, Cumhurbaşkanlığı yardımcılarını ve bakanlara yazılı olarak soru sormalarından ibarettir...

Madde 106 – (Değişik: 21/1/2017-6771/10 md.): ...Cumhurbaşkanlığı yardımcılarını ve bakanları, Cumhurbaşkanına karşı sorumludur. Cumhurbaşkanlığı yardımcılarını ve bakanları hakkında görevleriyle ilgili suç işledikleri iddiasıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının salt çoğunluğunun vereceği önergeyle soruşturma açılması istenebilir. Meclis, önergeyi en geç bir ay içinde görüşür ve üye tamsayısının beşte üçünün gizli oyuyla soruşturma açılmasına karar verebilir..."

rastlanıldığında yetkili mercii olan Cumhurbaşkanına bildirilmesi gerekecektir. Bu sürecin sonunda da nihai karar verici Cumhurbaşkanı olmaktadır.

2.3.2. Üst Yöneticilerin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

KMYKK'da üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu 11'inci maddede;

“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 sağlamak, 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, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.”

şeklinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte üst yöneticilerin KMYKK'ya göre kamu idarelerinde birçok görevi²⁷ bulunmaktadır. Ancak, bu kadar yetki ve sorumluluğa karşın üst yöneticilerin kamu zararı sorumluluğu yok denecek kadar azdır. Çünkü üst yöneticiler bu görevleri doğrudan kendileri yerine getirmezler. KMYKK Madde 11'de olduğu gibi diğer görevleri de “harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla” gerçekleştirirler. Üst yöneticiler de bakanlar gibi gelirlerin toplanması ve harcamaların gerçekleştirilmesi süreçlerinde bizzat yer almazlar. Gelir toplama ve harcama süreçlerini başlatan ve sonlandıran konumunda, harcama yetkilileri

²⁷ “27 ve 28'inci maddelerde yıllara yaygın yüklenmelere onay vermek, 31'inci maddede harcama yetkilisini belirlemek, 35'inci maddede ertesi yıla devrolan kredi artıklarının idare bütçesine ödenek kaydetmek, 37'nci maddede diğer idare payları için ödenek eklemesi yapmak, 40'ıncı maddede şartlı bağış ve yardımların uygunluğuna karar vermek, 41'inci maddede idare faaliyet raporunu düzenlemek ve kamuoyuna açıklamak, 53'üncü maddede idarenin mali istatistiklerini süresi içinde göndermeyen mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisine, Hazine ve Maliye Bakanlığının talebi üzerine, idari para cezası vermek, 57'nci maddede idarede yeterli ve etkili bir kontrol ve denetim sistemini oluşturmak üzere gerekli önlemleri almak, 60'ıncı maddede yalnızca harcama birimleri ile ilgili; alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve buna benzer mali işlemlerin, harcama birimlerinin talep etmesi üzerine, destek hizmetlerini gerçekleştiren birimce yürütülmesine onay vermek, 62'nci maddede muhasebe yetkilisini atamak, 64'üncü maddede iç denetim programı için öneride bulunmak ve programı onaylamak, iç denetim raporlarını İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermek, 65'inci maddede bakanlıklar ve bağlı idarelerde atanacak iç denetçiyi Bakana önermek, diğer idarelerde iç denetçiyi atamak, 68'inci maddede Sayıştay'ın dış denetim raporlarını cevaplandırmak, 73'üncü maddede KMYKK'daki para cezalarını vermek, 79'uncu maddede takip ve tahsili mümkün olmayan ve takip gideri alacak tutarını aşacak olan kamu alacaklarını silmek.”

bulunmaktadır. Bu nedenle üst yöneticilerin bu görevlere ilişkin sorumlulukları, hesap verme sorumluluğu olarak ifade edilen idari bir sorumluluk olarak görülmekte ve ilgisine göre sorumlulukları bağlı olunan bakana veya kendi meclislerine karşıdır. Genel olarak üst yöneticiler gelir toplama ve harcama süreçlerinde yer almadıklarından kamu zararlarından sorumlu olmaları doğal olarak beklenmeyecektir. Nitekim Yönetmelik'te üst yöneticilerin kamu zararının tespiti, takibi ve tahsiline ilişkin bir takım görevleri bulunmaktadır (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 115).

Üst yöneticinin kamu zararları ile ilgili görev ve yetkileri ise sırasıyla Yönetmeliğin aşağıdaki maddeleri ile özetlenmiştir:

- 7/A maddesinde kamu zararına ilişkin tespitleri değerlendirmek,
- 7/B maddesinde Sayıştay sorgusunu ihbar kabul ederek idarede kontrol, denetim ve inceleme başlatmak,
- 10'uncu maddesinde sorumlu veya ilgililerin kamu zararına itirazlarını sonuçlandırmak,
- 11'inci maddesinde kamu zararı alacağını güvenceye almak için ihtiyati haciz koydurmak,
- 21'inci maddesinde gerekli koşulları taşıyan kamu zararı alacaklarını kayıtlardan sildirmek.

Bunlarla birlikte KMYKK ve ihale kanunları (DİK ve KİK) göz önüne alındığında, her ne kadar üst yöneticilerin kamu zararları ile ilgili tazmin sorumluluklarının doğması beklenmese de bazı istisnai durumlarda üst yöneticilerin kamu zararlarından sorumlu olmaları mümkündür. Üst yöneticilerin bazı durumlarda ihale yetkilisi, harcama yetkilisi, sözleşme veya protokolü imzalayan konumunda bulunmaları nedeniyle bu gibi işlemlerde doğacak kamu zararlarından sorumlu olmaları ihtimal dahilindedir. Nitekim KMYKK madde 31'de "harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici tarafından yürütülebilir." denilmiştir. Bu durum Sayıştay GKK'da;

"Üst yöneticilerin özel Kanunlardan doğan Sayıştaya karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konudur. Dolayısıyla bu aşamada bir genelleme yaparak üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak

yürütülmesinden sorumlu olacakları ya da olmayacakları yönünde bir görüş belirtilmesi uygun bulunmamaktadır.”

şeklinde ifade edilmiştir. Örneğin, müdürlük şartlarını taşımayan bir personelin, müdürlük kadrosuna asaleten atanmasına ilişkin yaşanan bir olayda; hem Sayıştay Dairesi Kararı’nda hem de Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı’nda, Belediye’nin üst yöneticisi sayılan Belediye Başkanı’nın, mevzuatta yer alan şartları taşımayan, personelinin mevzuata aykırı olarak ataması nedeniyle oluşan kamu zararından sorumlu olduğu belirtilmiştir. Kararda ayrıca, belediye başkanlarının kendi meclislerine karşı olan hesap verme sorumluluklarının, kamu zararı karşısındaki sorumluluklarını ortadan kaldırmadığı ifade edilmiştir (5 nolu Sayıştay Dairesi 26/1/2016 T., 2014/147 K.; Sayıştay Temyiz Kurulu 18/10/2017 T., 2014/43460 K.).

Bunların dışında, belediyelerde üst yönetici sayılan belediye başkanları için özel bir durum söz konusudur. KMYKK’nın 71’inci maddesi ile karşılaştırıldığında uyumu tereddüt oluşturabilecek nitelikte olsa da 13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı RG’de yayımlanan 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 49’uncu maddesinde;

“...Belediyenin yıllık toplam personel giderleri, gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu aşamaz. Nüfusu 10.000’in altında olan belediyelerde bu oran yüzde kırk olarak uygulanır. Yıl içerisinde aylık ve ücretlerde beklenmedik bir artışın meydana gelmesi sonucunda personel giderlerinin söz konusu oranları aşması durumunda, cari yıl ve izleyen yıllarda personel giderleri bu oranların altına ininceye kadar yeni personel alımı yapılamaz. Yeni personel alımı nedeniyle bu oranın aşılması sebebiyle oluşacak kamu zararı, zararın olduğu tarihten itibaren hesaplanacak kanunî faiziyle birlikte belediye başkanından tahsil edilir...”

hükmü ile belirlenen kamu zararlarından doğrudan ilgili belediye başkanının sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak üst yöneticilerin işlemleri, düzenleyici veya prensip belirleyen nitelikte olmamakla birlikte iş ve işlemlerin yürütülmesine doğrudan dayanak teşkil ediyorsa, neticelerinden harcama yetkilisi gibi sorumlu olmaktadırlar (Bayar, 2008: 15).

Bu konuda diğer önemli bir husus ise kimlerin üst yönetici sayıldıklarıdır. Üst yönetici görevini yürüten kişinin unvanı kamu idaresine göre farklılık göstermektedir. Hatta aynı kamu idaresinde farklı hizmet birimlerinin üst yöneticisinin farklı olduğu durumlar bulunmaktadır. Bu bakımdan öncelikle Bakanlar, bakanlıktaki bazı birimler açısından üst yönetici konumunda bulunmaktadır. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine

geçildikten sonra 02.07.2018 tarihinde KMYKK'nın, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu düzenleyen, 11'inci maddesinde yapılan değişiklik ile bakanlıklarda en üst yöneticiyi Cumhurbaşkanının belirleyeceği belirtilmiştir. Buna müteakiben, 08.08.2018 tarihli ve 2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi²⁸ ile bakanların kendilerine doğrudan bağlı olan hizmet birimlerinin en üst yöneticisi sayılacağı belirtilmiştir.

Bakan yardımcıları ise ilk olarak 2011 yılında KHK ile uygulamaya geçirildiğinde bir nevi siyasi müsteşarlık denilebilecek bir yapıdaydı (Uçman, 2015: 205-207). Ancak, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesi ve buna müteakiben 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı 3. mükerrer RG'de yayımlanan 703 sayılı KHK ile daha önce bakanlıkların en üst yöneticisi sayılan müsteşarlık kadroları iptal edilmiştir. Bakanlıklardaki üst yöneticilerin belirlenmesi için 09.08.2018 tarih ve 30504 sayılı RG'de yayımlanan 2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile bakan yardımcılarının kendilerine bağlı hizmet birimlerinin en üst yöneticisi sayılacağı belirtilmiştir. Nihai olarak "Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 4'üncü maddesinde 15.06.2019 tarihinde yapılan değişiklik ile üst yönetici tanımı;

"Bakanlıklarda kendilerine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından bakanı, kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından bakan yardımcılarını, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi, il özel idarelerinde valiyi, belediyelerde belediye başkanını ifade eder."

şeklinde yapılmıştır.

2.3.3. Üst Yönetici Yardımcılarının Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Kamu mali yönetiminde hiyerarşik olarak üst yöneticiler ile harcama yetkilileri arasındaki görevlerde bulunan kişiler genel olarak üst yönetici yardımcısı olarak ifade edilmektedir. KMYKK madde 41'de ve Maliye Bakanlığı'nın, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı RG yayımlanan, "1 seri nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliği"nde üst yönetici yardımcısı ifadesi geçmektedir. Ancak, üst yönetici yardımcısı

²⁸ "Bakanların kendilerine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından, bakan yardımcılarının ise kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından bakanlık en üst yöneticisi sayılması, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı KMYKK'nın 11 inci maddesi gereğince uygun görülmüştür."

için herhangi bir tanımlama bulunmamaktadır. Bununla birlikte, üst yönetici ile harcama yetkilileri arasında yer alan yönetim kademeleri incelendiğinde; üniversitelerde rektör yardımcıları, genel sekreter ve genel sekreter yardımcıları, belediyelerde başkan yardımcıları, valiliklerde vali yardımcıları, büyükşehir belediyelerde genel sekreter, genel sekreter yardımcıları gibi görevler olduğu görülmektedir.

Öte yandan, “1 seri nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ” ve Mülga Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün, harcama yetkililerine ilişkin 03.01.2006 tarihli ve B.07.0.BMK.0.26/099 sayılı genel yazısı birlikte değerlendirildiğinde; üniversitelerdeki rektör yardımcılarının üst yönetici yardımcısı olarak kabul edildiği, ancak genel sekreterlerin üst yönetici yardımcısı olarak kabul edilmediği görülmektedir.

KMYKK, Yönetmelik ve Sayıştay GKK’da üst yönetici yardımcılarının sorumluluklarına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, istisnai haller hariç olmak üzere, kamu zararı ile ilgili bir sorumluluk doğabilmesi için kamu görevlisinin, gelir toplama veya harcama gerçekleştirme süreçlerinde aktif rol alması gerekmektedir. Bu bakımdan, ister üst yönetici yardımcıları olsun, ister harcama yetkilileri ile üst yöneticiler arasındaki diğer idari görevler olsun, görevlerinin doğası gereği, harcama sürecindeki kamu görevlilerinin yöneticisi konumunda bulunmakta ve harcama sürecinde aktif rol almamaktadırlar. Bu nedenle üst yönetici yardımcıları ve diğer üst görevlerde bulunan idarecilerin, harcama sürecinde rol aldıkları istisnai haller hariç olmak üzere, kamu zararlarından sorumlu olmaları ihtimal dışı görünmektedir. Nitekim “1 seri nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ”de, harcama birimlerinin harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilebileceği belirtilmiştir. Bu gibi istisnai durumlarda, bir üst yönetim kademesinde bulunan idareci ihale öncesi ve sonrasındaki harcama süreçlerine katılmakta ve kamu zararı açısından sorumluluğu da üst yönetici yardımcısı olduğu için değil, harcama yetkilisi olduğu için ortaya çıkmaktadır.

2.3.4. Harcama Yetkililerinin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Çalışmanın önceki kısımlarında da ifade edildiği üzere KMYKK ile gelen önemli yeniliklerden biri sorumluluğun kusur ile ilişkilendirilmesi ve bunu sağlamak üzere harcama yetkisinin ve bundan doğacak mali sorumluluğun harcamayı gerçekleştiren kamu görevlilerine verilmesi olmuştur. KMYKK madde 31’de harcama yetkilisi “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.” ifadesi ile tanımlanmıştır. Buna göre harcama yetkilisini belirleyen en temel unsur bütçe sınıflandırmasıdır. Maddenin devamında bütçe sınıflandırmasında harcama birimi ayrımı olmayan idarelerin harcama yetkilisinin üst yönetici ya da üst yöneticinin belirlediği kişiler olacağı; YÖK, Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinde ise ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen birimlerin, en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olacağı ifade edilmiştir.

Harcama süreci temelde iki aşamada gerçekleşmektedir. Her iki aşama öncesinde de hazırlık süreci bulunmaktadır. İlk aşama harcama talimatının verilmesidir. Harcama talimatının harcamaya ilişkin önemli bilgi ve belgeleri içermesi gerekmektedir. İhale ile gerçekleşen işlerde ise bu talimata “ihale onay belgesi” denilmektedir. Harcama sürecinin ikinci aşaması ise ödeme belgesinin (ödeme emri belgesi) düzenlenmesidir. Her iki aşamada da düzenlenen belgeler harcama yetkilisinin imzası ile hukuki sonuç doğurabilmektedir. İhaleli işlerde ikinci aşamanın başlayabilmesi için, ihale mevzuatında ihale yetkilisi olarak adlandırılan, harcama yetkilisinin ihale komisyonu kararını onaylaması ve sözleşmeyi imzalayarak ihale sonrası süreci başlatması gerekmektedir. İşte harcama yetkililerin sorumlulukları harcama sürecinde imzaladıkları belgelerle ilgilidir (Orulluoğlu, 2015: 126).

Harcama yetkililerinin sorumlulukları, Sayıştay GKK”da KMYKK çerçevesinde;

“5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisi ifadesiyle bir program sorumlusuna ve statü hukukunda tanımlanan daire/birim amirine işaret edilmektedir. Bu konumda olan yöneticilerin, 657 sayılı Kanunun 10’uncu maddesinde belirtildiği gibi, amiri oldukları kuruluş ve hizmet biriminde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yaptırmaktan ve yaptırmaktan, maiyetindeki memurları takip ve kontrol etmekten görevli ve sorumlu tutulacakları da tabiidir. Bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda 5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin

yapılmasına karar vermekten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştaya karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu oldukları”

şeklinde değerlendirilmiştir.

Harcama yetkisi her zaman harcama biriminin harcama yetkilisi olan tek kişi tarafından kullanılan bir yetki olmadığı gibi, bazı durumlarda harcama yetkisi üyelerin birleşiminden oluşan kurul veya komisyona ait olmakta, bazı durumlarda ise harcama yetkisi devredilmekte veya vekalet ile harcama yetkisi kullanılmaktadır. Böyle durumlarda harcama yetkisinden doğacak sorumluluğun ne şekilde değerlendirileceğinin başlıklar halinde açıklanması gerekmektedir (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

2.3.4.1. Harcama Yetkisinin Kurula Ait Olduğu Durumda Sorumluluk

Harcama yetkisinin, birden fazla kişiden oluşan bir kurul veya benzeri bir idari oluşuma ait olduğu durum ile ilgili KMYKK madde 31’de; “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.” denilmiştir.

Temelde iki aşamada gerçekleşen harcama sürecinde, harcama ile ilgili doğan sorumlulukta buna göre şekillenmektedir. Harcama yetkisinde sorumluluk, harcama talimatının verildiği ilk aşamada ve/veya harcamanın gerçekleştirildiği ikinci aşamada ortaya çıkabilmektedir. Kurul olarak karar almak suretiyle görev yapan idari organların, çoğunlukla icra yetkisinin bulunmadığı; bu nedenle kurul, komisyon ya da komitenin kararının harcama talimatı gereklerini içerip içermediği ve kurul, komisyon ya da komitenin harcamada aktif rol alıp almadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Buna göre, icra komitesi, yönetim kurulu, encümen vb. adlarla oluşturulan idari organların kararları (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.);

- Harcama talimatlarının gereklerini içeriyor ve kararı alan idari organ harcama sürecinde bulunuyorsa, harcama yetkisinden sorumlu olacağı,
- Harcama talimatlarının gereklerini içeriyor, ancak kararı alan idari organ harcama sürecinde bulunmuyorsa, sadece harcama talimatının kanun ve diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu olacağı,
- Harcama yetkisine, bir giderin gerçekleştirilmesi için izin verme amacıyla düzenlenmiş ise, kurul, komitenin ya da komisyonun harcamaya izin veren kararının kanun ve diğer mevzuata uygunluğu ile sınırlı olarak sorumlu olacağı,

sonucuna varılmaktadır. Netice itibarıyla kurul, komite ya da komisyonun kamu zararından sorumluluğunda, üyelerin imzasını taşıyan kararın, kamu zararının esas nedeni olması gerektiği anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle mevzuata aykırılığın kurul, komite ya da komisyonun kararında bulunması gerekmektedir.

2.3.4.2. Harcama Yetkisinin Devredildiği Durumda Sorumluluk

KMYKK madde 31’de harcama yetkisinin birleştirilmesi ve devrine ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği ifade edilerek, yetki devri halinde, devreden idari sorumluluğunun ortadan kalkmayacağı belirtilmiştir. Madde metninden anlaşıldığı üzere, harcama yetkisinin harcama biriminin en üst yöneticisi dışındaki biri tarafından kullanılması iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar devir veya birleştirmedir. Burada dikkat çeken husus, yetkisini devreden idari sorumluluğunun devam edeceğinin belirtilmesidir. Yetki devri yapan mali sorumluluktan kurtulmakta iken idari sorumluluğu devam etmektedir. Nitekim Sayıştay’ın madde metnini yorumlayışı da bu yönde olup buna göre (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.);

- Yetki devri ile imza yetkisi verilmesi durumlarının farklı olduğu;
- Yetki devredildiğinde, devreden yetkisini artık kullanamayacağı ve devir sonrasında yapılan işlemlerin devralan tarafından yapılmış sayılacağı;
- İmza yetkisi tanınmasında ise karar alma yetkisinin devredilmediği ve sorumluluğun devam ettiği;

- KMYKK 31'inci maddedeki yetki devri ifadesinin imza yetkisi verilmesi olarak yorumlanamayacağı;
- Yetki devri yapan harcama yetkilisinin harcama süreci dışında kaldığı, bu nedenle mali sorumluluğa neden olabilecek kasıt, kusur veya ihmalinin söz konusu olamayacağı;
- İdari sorumluluk ile mali sorumluluk kavramlarının farklı olduğu ve idari sorumluluğun mali sorumluluğu kapsamadığı;
- KMYKK'ya göre, harcama yetkilisinin mali açıdan, harcamaların mevzuata uygun olmasından, idari açıdan ise etkili, ekonomik ve verimlilik ilkeleriyle yönetmekten sorumlu olduğu;
- Harcama yetkisinin devredilmesi durumunda devreden mali sorumluluğunun kalkacağı ve devralana geçeceği;
- Personel maaşlarının personel birimlerinde, elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin idari ve mali işler birimlerinde olması gibi, birimlerin harcama yetkisinin destek hizmetleri biriminin harcama yetkilisine verildiği durumlarda, sorumluluğun destek hizmetleri biriminin harcama yetkisine ait olacağı;
- Ödenek aktarmalarında sorumluluğun, ödenek aktarımı yapılan idare ya da birimin harcama yetkilisine ait olacağı;

anlaşılmaktadır.

2.3.4.3. Harcama Yetkisinin Vekaleten Yürütüldüğü Durumda Sorumluluk

Harcama yetkililerinin izin, geçici görev veya hastalık gibi nedenlerle görev başında bulunamadıkları hallerde, bu kimselerin yerine, yasal düzenlemelerde öngörüldüğü şekilde vekaleten görevlendirilen kişiler asilin yetki ve sorumluluklarının tamamını üstlenmektedir. Harcama yetkisi de vekaleten üstlenilen yetki ve sorumluluklardan biridir. Bu nedenle vekaleten yürütülen harcama yetkililiğinde, kullanılan harcama yetkisinden doğacak sorumluluk, görevi vekaleten yürüten kişiye ait olmaktadır (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

2.3.5. Gerçekleştirme Görevlilerinin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Kamuda giderin nasıl gerçekleştirileceği ve gerçekleştirme görevlileri ile ilgili hükümler KMYKK madde 33'te düzenlenmiştir. Buna göre, genel bir ifade ile gerçekleştirme görevlisi, harcama talimatının ekindeki belgelerin düzenlenmesiyle başlayan ve hak sahibinin ödemesini alması ile tamamlanan harcama sürecinde görev alan kamu görevlileridir şeklinde tanımlanabilir. Bu bakımdan elektronik ortamdaki ortak veri tabanı yoluyla gerçekleştirilecek harcamalara ilişkin bilgi giriş işlemleri de gerçekleştirme görevi sayılmıştır.

Gerçekleştirme görevlisi ifadesinin, KMYKK'da giderlerin gerçekleştirilmesi sürecindeki görevlerle ilgili olarak kullanılan bir ifade olduğu anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, gelir toplama sürecinde yer alan görevliler, gerçekleştirme görevlisi kavramının kapsamına alınmamıştır.

Kamu harcamaları, personel, elektrik, su, doğalgaz gibi ihalesiz gerçekleşen ve ihale yoluyla gerçekleşen harcamalar olmak üzere iki şekilde meydana gelmektedir. Harcamanın hangi aşamasında olursa olsun görevi nedeniyle sürece dahil olan herkes gerçekleştirme görevlisi sayılabilmektedir. Genel ifadesi “gerçekleştirme görevlisi” olsa da yapılan kamu harcamasının türüne göre harcama sürecindeki görevin adı değişmektedir. Bu nedenle, gerçekleştirme görevlisi kavramının anlaşılması bakımından, somut örnekler verilmesi yerinde olacaktır. Gerçekleştirme görevlisi kavramını somutlaştırmak gerekirse (Bülbül, Akpınar ve Bekar, 2015: 35);

- İhale şartnamelerini hazırlayanlar,
- İhale projelerini hazırlayanlar,
- Yaklaşık maliyet tespit edenler,
- İhale komisyonu üyeleri,
- Yapı denetim/kontrol teşkilatı/ara denetim görevlileri,
- Muayene ve kabul komisyonu üyeleri,
- Ödeme emri belgesini imzalayanlar,
- Harcama yetkilisi mutemetleri,
- Harcırak bildirimlerini onaylayanlar,
- Maaş bordrosu düzenleyenler,

- Personel özlük işlemlerini yürütenler,
- Belge düzenleyenler,

gerçekleştirme görevlilerine verilebilecek örneklerdir.

Gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları düzenlemek veya kontrol etmekle sorumlu oldukları gerçekleştirme belgeleri ile ilgili ortaya çıkabilmektedir. Giderin türüne göre aranması gereken gerçekleştirme belgeleri yönetmeliklerle belirlenmiştir. KMYKK madde 33'e dayanarak;

- Merkezi yönetim kapsamındaki idareler için; 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı 3.Mükerrer RG'de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği,
- Mahalli idareler için; 15.08.2007 tarih ve sayılı 26614 sayılı RG'de yayımlanan Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği,
- Sosyal güvenlik kurumları için; 27.06.2007 tarih ve 26565 Sayılı RG'de yayımlanan Sosyal Güvenlik Kurumları Harcama Belgeleri Yönetmeliği,

düzenlenmiştir. Gerçekleştirme görevlileri, genel olarak bu yönetmeliklerde harcama türüne göre düzenlenmesi öngörülen belgeler ve bu belgelere dayanak teşkil eden diğer bilgi ve belgelerin doğruluğundan sorumludurlar. Kamu zararına neden olan mevzuata aykırılık ve kusur, gerçekleştirme görevlilerinin eylemleri ile meydana gelmişse, başka bir deyişle illiyet bağı gerçekleştirme görevlisinin kusuru ile kuruluyorsa, mevzuata aykırılığın bulunduğu belgeyi düzenleyen gerçekleştirme görevlileri, kamu zararından sorumlu olacaktır (Demirel ve Keleş, 2010: 179).

Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunun belirlenmesi ile ilgili olarak Sayıştay, öncelikle işlemi gerçekleştiren kamu görevlisinin, yetkili ve görevli olmasını ve giderin bu görevlinin düzenleyip imzaladığı belgeye dayanılarak gerçekleşmiş olmasını zorunlu olarak görmektedir. Bu bakımdan, gerçekleştirme belgelerinin hazırlandığı süreçteki taslak metin yazmak, temize çekmek, bilgisayara giriş ve kaydetme gibi işler yardımcı hizmet olarak değerlendirilmiş, gerçekleştirme görevi kapsamında değerlendirmemektedir (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

Sayıştay gerçekleştirme görevlilerinin genel sorumluluğunu değerlendirdikten sonra özel durumları dört başlık altında ayrıca karara bağlamıştır. Buna göre

gerçekleştirme görevlilerinin, ödeme emri belgesi düzenleyenler ve ödeme emri belgesiyle ilgili harcama belgeleri ile diğer ekleri düzenleyenler şeklinde ikiye ayrıldığı söylenebilir. KMYKK madde 33'e göre bir harcamanın tamamlanması için (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.);

- Harcamanın mevzuata uygun yapıldığının görevlendirilen kişi ya da komisyonların onaylamış olması ve buna ilişkin harcama belgelerinin düzenlenmiş olması,
- Görevlendirilen gerçekleştirme görevlisince ödeme emrinin düzenlenmesi ve harcama yetkilisinin ödeme emrini imzalaması,
- Hak sahibine ödemenin yapılması

gerekmektedir. Hak sahibinin ödemesini almasından önceki iki aşamadan ilki ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlileri dışında kalan gerçekleştirme görevlileri ile ilgilidir. İlk aşamada yer alan gerçekleştirme görevleri, bazı durumlarda tek kişi tarafından, bazı durumlarda ise kurul ya da komisyon gibi bir oluşum içinde gerçekleştirilmektedir.

2.3.5.1. Ödeme Emri Belgeleri Ekinde Bulunması Gerekli Taahhüt ve Tahakkuk Belgeleriyle İlgili Sorumluluk

KMYKK madde 33'te öngörülen koşullara göre ödemenin tamamlanmış sayılabilmesi ve sorumluların tespiti açısından, mali işlemi gerçekleştirenlerin görevli ve yetkili olup olmadığına ve yapılan harcamanın bu görevliler tarafından düzenlenmiş belgelere dayanıp dayanmadığına bakılması gerekmektedir. Bundan dolayı, ödeme emri belgelerine ekli olması gereken, taahhüt ve tahakkuk işlemleri ile ilgili beyanname, tutanak, fatura gibi harcama belgelerini düzenleyen ya da kabul eden gerçekleştirme görevlilerinin, yalnızca bu görevleri nedeniyle yapmaları gerekli iş ve işlemlerle sınırlı olmak üzere harcama yetkilisi ile beraber sorumlu tutulmaları gerektiği sonucuna varılmaktadır (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

2.3.5.2. Kurul ya da Komisyon Gibi Bir Organın Düzenlediği Gerçekleştirme Belgeleriyle İlgili Sorumluluk

Kurul ya da komisyon üyesi olarak yerine getirilen gerçekleştirme görevleri ile ilgili sorumluluk, tek kişi tarafından gerçekleştirilen, ödeme emri belgesi düzenleme dışındaki diğer gerçekleştirme görevlerinde olduğu gibidir. Buna göre, komisyon üyelerinin görevli ve yetkili olması, yapılan harcamanın komisyonca düzenlenen belgelere dayanılarak yapılması konularına bakılarak üyelerin sorumluluğu değerlendirilecektir. Böylece, komisyon ya da benzeri organca düzenlenen rapor, keşif, tutanak, teklif belgesi, karar ya da ödemeye esas diğer belgelerden doğacak sorumluluklarda, harcama yetkilisi ile beraber zararın doğmasıyla ilgili belgelerde imzası bulunan komisyon üyelerinin de sorumlu tutulması gerektiği sonucuna varılmaktadır (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

2.3.5.3. Ödeme Emri Belgelerini Düzenleyen Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu

Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu konusu değerlendirilirken ödeme emri belgelerini düzenleyenlerin sorumluluğu ayrıca ele alınması gerekmektedir. KMYKK madde 33'e göre ödeme emri belgesini düzenleyecek görevliyi harcama yetkilisi belirlemektedir. Taahhüt ve tahakkuk safhaları sonrasında ödeme safhasına geçilmesini sağlayan ödeme emri belgesi, yalnız başına mali işlem olarak sayılmamaktadır. 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı 3. mükerrer RG'de yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"ın 12 ve 13'üncü maddeleri ile ödeme emri belgelerinin düzenlenmesi, "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi kapsamında olduğu belirtilmiş ve ön mali kontrol faaliyeti olarak değerlendirilmiştir. Bu bakımdan, gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgelerini düzenlerken, ödeme emri belgesiyle birlikte ekli belgelerinde ön mali kontrolünü yapacak ve imzalamadan önce "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhini düşeceklerdir. Bundan dolayı ödeme emri belgelerini düzenleyen ve imzalayan sıfatındaki gerçekleştirme görevlileri; ödeme emri belgesine, harcama belgelerinin doğru geçirilmesi ile birlikte, önceki süreçte düzenlenen

diğer belgelerin doğru olmasından ve mevzuata uygun olmasından, harcama yetkilisiyle beraber sorumlu olacaklardır (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

2.3.5.4. Elektronik Ortak Veri Tabanına Girilen Bilgilerin Kaynağı Olan Belgeleri Düzenleyenlerin Sorumluluğu

KMYKK madde 33'te;

“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.”

denilmiştir. Ancak veri giriş işlemlerinden ne anlaşılması gerektiği konusu açıklığa kavuşturulmamıştır. Bunun dışında ortak veri tabanı sayılacak program ya da sistemlerin neler olduğu? Ortak veri tabanları hangi işlemlerde, hangi belgelerde kullanılabileceği? Soruları, mevcut düzenlemelerde karşılık bulamamaktadır. Bu nedenle yerel, bölgesel ya da ulusal nitelikte olması fark etmeksizin bilgisayar teknolojileri ve elektronik altyapıdan faydalanılarak oluşturulmuş ve güvenliği sağlanmış, idari düzenlemelerle işleyişle dahil edilen sistemler ortak veri tabanı olarak kabul edilebileceği söylenebilir (Orulluoğlu, 2015: 133-134).

Sayıştay ise GKK'da, gerçekleştirme görevlilerinin kamu zararı sorumluluğunda öncelikle işlemi gerçekleştiren kamu görevlisinin, yetkili ve görevli olmasını ve giderin bu görevlinin düzenleyip imzaladığı belgeye dayanılarak gerçekleşmiş olmasını zorunlu olarak görmektedir. Bu nedenle gerçekleştirme belgelerinin hazırlandığı süreçteki taslak metin yazmak, temize çekmek, bilgisayara giriş ve kaydetme gibi işleri yardımcı hizmet olarak değerlendirmiş, gerçekleştirme görevi kapsamında değerlendirmemiştir.²⁹ Konu ile ilgili nihai olarak Sayıştay GKK'da;

²⁹ “...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 düzenleyenin 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.”

“31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı 3. Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 5’inci maddesinin dördüncü ve beşinci 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.>> denilmektedir. Yönetmeliğin söz konusu hükmüne göre 28.9.2006 tarihli ve 26303 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Hakkında Genel Tebliğde de, veri giriş işlemlerinin gerçekleştirme görevi sayılacağı, ödeme belgesine aylık bordroların bağlanmayacağı, değişikliklere ilişkin kanıtlayıcı belgelerin ödeme belgesine bağlanacağı belirtilmiştir. Ortak veri tabanına girilen verilerin doğruluğu halinde, çıktının doğruluğu sistemce güvenceye bağlandığından, elektronik ortamdan alınan çıktının sıhhati, doğrudan doğruya veri girişinin doğruluğuyla ilgili bulunmaktadır. Bu nedenlerle, 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. Anlaşıldığı üzere Sayıştay GKK’da veri giriş işlemi olarak, “sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleme ve imzalama” fiili kabul edilmiştir.

6085 sayılı SK’da ise görevlendirilmesi usulüne uygun olmadığı halde yerine getirilen kamu görevleri nedeniyle oluşan kamu zararlarına ilişkin SK’nın 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.”

denilmiştir. Buna göre yukarıda yer alan SK hükmü ile GKK’nın gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunda yetkili ve görevli olmasını zorunluluk olarak görmesi çelişmektedir. Bu durumun 5189/1 sayılı Sayıştay GKK’nın alındığı tarihte (14.06.2007), henüz 6085 sayılı SK’nın yürürlüğe (19.12.2010) girmemiş olmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuat düzenlemeleri ve Sayıştay GKK hükümleri göz önüne alındığında, konunun tereddütlere yer vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır bir çözüme kavuştuğunu söylemek güç görünmektedir. Sayıştay bu konuda kişinin gerçekleştirme

görevlisi sayılmasını, görevli ve yetkili olması koşuluna bağladığından; başka bir deyişle bilgisayara giriş ve kaydetme işlemlerini yardımcı hizmet olarak görüp, harcamanın kurucu unsuru olarak görmediğinden; söz konusu işleri gören kimseleri gerçekleştirme görevlisi olarak kabul etmemiştir. Ancak, bu şekilde KMYKK madde 33'e göre hangi işlerin "Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri" sayılacağı sorusu çözüme kavuşturulmamaktadır. Dolayısıyla, bu konuda mevzuat düzenlenmesi gerektiği ve Sayıştay'ın yeni bir genel kurul kararı alması gerektiği söylenebilir.

Ayrıca Sayıştay GKK'da öngörülenin³⁰ aksine, kanıtlayıcı belgeler doğru olmakla birlikte, söz konusu belgelere ilişkin verilerin ortak veri tabanına giriş (bilgisayara giriş ve kaydetme) işlemlerinin hatalı yapılmasından kaynaklanan kamu zararı durumları ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda, bilgisayara giriş ve kaydetme gibi işleri yapanların, görevlendirilmiş olsun veya olmasın gerçekleştirme görevlisi sayılması; kendisinden sonraki süreçte yer alan ve bu işlerin ön mali kontrol kapsamında süreç kontrolünü yaparak imzalaması gereken gerçekleştirme görevlileri ve harcama yetkilisi ile birlikte, sorumlu tutulması gerektiği söylenebilir. Bu şekilde herhangi bir kanıtlayıcı belgede imzası olmamasına karşın bilgisayar üzerinden yaptığı işlem neticesinde kamu zararına sebebiyet veren kamu görevlisi kamu zararından sorumlu tutulmuş olacaktır. Bu noktada ise kamu zararlarında illiyet bağının kurulmasında imzanın mı yoksa herhangi bir şekilde ispatlanabilen kusurun mu esas alınacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle veri giriş işlemlerinin gerçekleştirme görevi sayılması hususunun öncelikle mevzuatının yanlış anlaşılma mahal vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

³⁰ "Ortak veri tabanına **girilen verilerin doğruluğu halinde**, çıktının doğruluğu sistemce güvenceye bağlandığından, elektronik ortamdan alınan çıktının sıhhati, doğrudan doğruya veri girişinin doğruluğuyla ilgili bulunmaktadır. Bu nedenlerle, 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,"

2.3.6. Gelir Toplamada Görevli Olanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Gelir toplama konusunda görevli olanların sorumluluğu ile ilgili olarak KMYKK'nın 38'inci maddesinde; “Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.” denilmiştir. Bununla birlikte KMYKK'nın kamu zararını düzenleyen 71'inci maddesi ve Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde, kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak hallerden biri olarak; “İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,” düzenlenmiştir.

Gelirlerin³¹ tarh, tahakkuk ve tahsili sürecinde görev alanlar, gelirin türüne ve tabi olduğu kanuna göre değişmektedir. Bu bakımdan KMYKK'nın harcama süreci ile ilgili görece düzenli ve ayrıntılı yapısının, gelir işlemleri açısından geçerli olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Nitekim KMYKK'da gelirin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında kimlerin sorumlu olduğu ilgili kanunlarına bırakılmıştır. Bu nedenle kamu gelirleri açısından karmaşık bir yapı³² ortaya çıkmaktadır. Kamu gelirlerinin karmaşık yapısı gelire ilişkin görevleri ve görevlileri de farklılaştırmıştır (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 153-154).

Gelir toplama sürecinde görev alanlar için tanımlayıcı bir ifade bulunmamakla birlikte bazı çalışmalarda “gerçekleştirme görevlisi” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir.³³ Ancak “gerçekleştirme görevlisi” ifadesinin giderlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili hükümler içeren KMYKK'nın 33'üncü maddesinde kullanıldığı, kamu gelirlerinin elde edilmesinde görevli olanlar için hiçbir yerde kullanılmadığı görülmektedir. Bu nedenle “gerçekleştirme görevlisi” ifadesinin gelir

³¹ **KMYKK Md. 3-(1-i);** “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 gelirler”

³² Örneğin; “5393 sayılı Belediye Kanunu 38'inci maddesi ile belediye alacak ve gelirlerini takip ve tahsil etme görevi üst yönetici sayılan belediye başkanlarına verilmiştir. Genel Bütçe açısından ise böyle bir durum bulunmamaktadır. Ayrıca, gelir unsurları vergi, resim ve harç gibi asli gelirler ile birlikte, faiz, ceza, kira gibi çok farklı ve çeşitlidir.”

³³ Örneğin; Gülden ŞİŞMAN, “Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı” adlı eserinde, “Gerçekleştirme Görevlileri” başlığı altında, “Gelir Toplamakla Görevlendirilenler” şeklinde incelemiştir.

toplamada görevli olanlar için kullanılması doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Sayıştay GKK'da da gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu ile ilgili kararlar belirtilirken gelir toplama ile ilgili herhangi bir hususa değinilmemiştir. Bununla birlikte Sayıştay GKK'da gelir toplama konusunda görevli olanların sorumluluğuna ilişkin ayrı bir karar alınmadığı, bu konuda yalnızca muhasebe yetkililerinin sorumluluklarına ilişkin karara varıldığı görülmektedir.

Gelir toplama konusunda görevli olanlar, KMYKK'da gerçekleştirme görevlisi kavramı kapsamına alınmasa da bazı durumlarda gerçekleştirme görevlileri, gelir toplama konusunda görevli olabilmektedirler. Örneğin, kamu idarelerinin mal ve hizmet alımı ile yapım işlerine ilişkin hakediş ödemelerinde damga vergisi ve yıllara yaygın (sarı) yapım işlerinde gelir vergisi kesintisi (stopaj) yapılması gerekmektedir. Söz konusu kesintilerin, hakediş raporunda ve ödeme emri belgelerinde doğru bir şekilde gösterilerek yapılması görevini, bu belgeleri düzenleyen ve imzalayan gerçekleştirme görevlileri yerine getirmektedirler. Dolayısıyla hakedişten kesinti yoluyla elde edilen gelirlere ilişkin kamu zararları oluşması halinde belgeleri düzenleyen ve imzalayan gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları bulunmaktadır (Sayıştay Temyiz Kurulu, 06/03/2019 T., 2016/43821; 45832 K.).

Hakedişten kesinti yoluyla gerçekleşen gelir işlemlerinde kamu zararı oluşması halinde, Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde belirtilen, kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak hallerden (a)³⁴ ya da (f)³⁵ bentlerinden hangisi kapsamında değerlendirileceği anlaşılmamaktadır. Ancak Yönetmeliğin kamu zararının oluştuğu tarihin belirlenmesi ile ilgili 17'nci maddesinde "Hakedişlerden kesinti suretiyle yapılan gelir tahsilatının eksik yapılması hallerinde, tahsilat tutarının gelir kaydedilmesi gerektiği tarihte" kamu zararının oluşmuş kabul edileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Konu ile ilgili bir diğer önemli nokta ise KMYKK'nın 71'inci maddesinde kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak haller incelendiğinde gelir toplama ile ilgili oluşabilecek kamu zararı öngörülerinin harcama sürecine kıyasla zayıf kaldığıdır.³⁶

³⁴ "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"

³⁵ "f) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması"

³⁶ KMYKK'da kamu zararının belirlenmesi ile ilgili öngörülen altı durumdan sadece; "İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması," hükmü, kamu gelirleri ile ilgilidir.

Kamu gelirlerinin en önemli ögelerinden biri şüphesiz vergilerdir. Türkiye’de çoğu ülkede olduğu gibi vergilendirme sistemi genel olarak mükelleflerin beyanına dayanan bir yapıya sahiptir. Bu nedenle, kamu gelirlerinin eksiksiz elde edilmesi bakımından vergi denetiminin etkinliğinin en önemli konulardan biri olduğu söylenebilir. Vergi denetiminin kusurlu yürütülmesi nedeniyle tespit edilmemiş her vergi kaybının, kamu gelirlerinin artışına engel bir durum oluşturacağı, bunda kamu zararına sebep olabileceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ayrıca vergi denetimi sonucunda uygulanması gereken cezalarında birer kamu geliri olduğu göz önüne alındığında vergi denetiminde etkinliğin önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Türk Sayıştay’ı Anayasa’ya göre kamunun hem gelirlerini hem de giderlerini denetlemekle görevlendirilmiş olmasına karşın, Sayıştay’ın gelir denetimi ile ilgili zayıf kaldığı söylenebilir. Nitekim Sayıştay tespitlerinin büyük bir çoğunluğunun harcama süreçleri ile ilgili olduğu görülmektedir (Şişman, 2017: 240). Türkiye’de kayıt dışı ekonominin 2016 yılı itibarıyla % 27,3 gibi yüksek bir oranda olduğu tahmin edilmiştir (Güler ve Toparlak, 2018: 217). Öte taraftan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın 2018 yılı faaliyet raporunda ise vergi mükelleflerinin %1,63’ünün incelemeye tabi tutulabildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğinin artırılması gerekmektedir (Şişman, 2017: 241).

2.3.7. Mal Yönetiminde Görevli Olanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Kamu hizmetlerini yerine getirirken devletin, personel ile birlikte taşınır ve taşınmaz mal ihtiyaçları da bulunmaktadır. Devlet tarafından gerçekleştirilen kamu hizmetleri nispetinde geniş, tür ve miktarda taşınır ve taşınmaz mal kullanılmaktadır (Kırbaş, 1988: 13).

Kullanılan taşınır ve taşınmazlar kamunun ihtiyacına göre kimi zaman satın alınırken, kimi zaman da satılması veya başka şekillerde elden çıkarılması ya da yararlananlardan kira veya ecrimisil bedellerinin tahsil edilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile taşınır ve taşınmazlar hem harcama gerektirebilen hem gelir getirebilen hem de gözetimi ve idaresi gereken kamu varlıklarıdır. Esasen taşınır ve taşınmazlar ile ilgili yapılacak işleme göre yerine getirilen görevin adlandırılması değişebilecektir. Satın

alma ve onarım gibi harcama yapılması gereken taşınır ve taşınmaz işlemlerinde görev alanların doğal olarak gerçekleştirme görevlisi sayılacağı ve doğacak sorumluluklarda gerçekleştirme görevlisi sıfatıyla anılabileceği söylenebilir. Aynı şekilde taşınır ve taşınmazların satılması veya trampa edilmesi ile elden çıkarılmasında ya da kira ve ecrimisil gibi kullanım bedellerinin tahsil ve takibinde gelir toplama görevi yerine getirilmektedir. Taşınır ve taşınmazlara ilişkin gelir getirici işlemlerde doğacak sorumluluğun ise gelir toplama görevindeki ile paralellik göstereceği söylenebilir.

Mal yönetimi ile ilgili işlemler bunlarla sınırlı değildir. Görevlilere teslim edilen taşınır mallarla ilgili sorumluluklar, taşınırın teslim edilme amacına göre değişmektedir. Daha önce çalışmanın, kamu zararının konu bakımından kapsamı ile ilgili “Memurların Kullanımlarındaki Taşınır Mallar” alt başlığında ifade edildiği üzere; görevlilere depo ve ambarda muhafaza amacıyla teslim edilen taşınırlarla ilgili sorumlulukta kamu zararı mevzuatı uygulanacakken, memurlara zimmetlenen (memurun kullanması için kendisine verilmiş) taşınır mallarla ilgili sorumlulukta DMK’nın 13’üncü maddesine dayanılarak çıkarılan Yönetmelik hükümleri uygulanacaktır (Orulluoğlu, 2015: 8-9, 137).

Mal yönetiminin hangi esaslara göre yürütüleceği KMYKK’nın 44’üncü maddesinde³⁷ düzenlenmiştir. Mal yönetimi ile ilgili kamu zararları halleri ise, KMYKK’nın 71’inci maddesinde kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak hallerde yer almamasına karşın, Yönetmeliğin 6’ncı maddesinin birinci fıkrasında sırasıyla d ve e bentlerinde;

- “Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,”
- “Görevlilere teslim edilen taşınırların zarara uğraması”

³⁷ “**KMYKK, Madde 44-** Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır ve taşınmaz edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, ecrimisilin tahsil ve takibinde izlenecek yöntem, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin yönetimi ve korunması, işgalli malların tahliyesi gibi hususlar ilgili kanunlarında düzenlenir. (Değişik ikinci cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) Bu malların kaydı ile taşınırların muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmeliklerle belirlenir.”

şeklinde düzenlendiği görülmektedir. Bu bentlerin dayanağının KMYKK'nın mal yönetimi ile ilgili 48'inci maddesi³⁸ olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca, KMYKK'nın 44'üncü maddesi gereğince çıkarılan, 18.01.2007 tarih ve 26407 sayılı RG'de yayımlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin beşinci fıkrasında;

“Taşınırın 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.”

denilmiştir. Taşınır Mal Yönetmeliğinde yer alan görevler incelendiğinde taşınırlarla ilgili kamu zararı durumlarında sorumlu olabilecek kişilerin kimler olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre; harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi, taşınır kayıt yetkilisi, taşınır kontrol yetkilisi, taşınır konsolide görevlisi, değer tespit komisyonu üyeleri, kayıttan düşme teklif ve onay tutanağını imzalayan komisyon üyeleri ve kendisine muhafaza amacıyla taşınır teslim edilenler, görevleri ile ilgili doğacak kamu zararlarından sorumlu olabileceklerdir.

2.3.8. Muhasebe Yetkililerinin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

KMYKK'nın 61'inci maddesinde muhasebe hizmeti tanımı yapılarak, muhasebe yetkililerinin muhasebe hizmeti ile ilgili işlemleri yapan kişiler olduğu belirtilmiştir. Muhasebe yetkililerinin sorumluluklarının ise; muhasebe hizmetlerini yapmak ve muhasebe kayıtlarını saydam, erişilebilir ve usulüne uygun bir şekilde tutulmak olduğu ifade edilmiştir.

Sayıştay GKK'da ise muhasebe yetkililerinin, harcama sürecinde üstlendikleri rolün belge kontrol etmek ve ödeme yapmak olduğu görülse de, idare muhasebesini

³⁸ “**KMYKK, Madde 48-** Kamu idareleri, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludurlar. Taşınırların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz. Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludur. Kamu idareleri, verilen zararların sorumlularına ödettirilmesini sağlamakla yükümlüdür. Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallara dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur.”

düzenleme ve yönetim dönemi hesabını verme görevleri açısından özel bir yerlerinin ve işlevlerinin olduğu belirtilmiştir. Buna göre muhasebe yetkilisinin görev ve sorumlulukları dört başlık altında ele alınmıştır.

2.3.8.1. İmza Kontrol Etme Görev ve Sorumluluğu

KMYKK'nın 61'inci maddesinde muhasebe yetkililerine, ödeme safhasında, ödeme emri belgesiyle birlikte ekli belgeler üzerinde yetkililerin imzalarını kontrol etme yükümlülüğü getirilmiştir. Bundan dolayı ödeme aşamasında (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.);

- Ödeme emri belgesinde, ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin ve harcama yetkilisinin imzaları olmasına karşın, ödeme emri belgesine ekli olması gereken belgelerde imza eksiği olması halinde, ödeme emri belgesini imzalayan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi ile birlikte muhasebe yetkilisinin de sorumlu tutulması gerekeceği,
- Ödeme emri belgesinde, harcama yetkilisinin ya da belgeyi düzenleyen gerçekleştirme görevlisinin imzası eksik ise imzası bulunan görevli ile birlikte muhasebe yetkilisinin de sorumlu tutulması gerekeceği,
- Ödeme emri belgesinde, harcama yetkilisi ile ödeme emri belgesini düzenleyen gerçekleştirme görevlisinden her ikisinin de imzası yoksa yalnızca muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması gerekeceği,

sonucuna varılmaktadır.

2.3.8.2. Ödemeye Esas Belgelerde Eksiklik ve Maddi Hata Olması Halinde Sorumluluk

KMYKK'nın 61'inci maddesinde muhasebe yetkililerine mevzuatında öngörülen ödemeye ilgili belgelerin tamam olmasını ve bu belgelerde maddi hata olup olmadığını kontrol etme görevi verilmiştir. Aynı husus için 21.01.2006 tarih ve 26056 sayılı RG'de yayımlanan "Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve

Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 29’uncu maddesinde öncelikle belge kontrol sorumluluğu ile ilgili olarak;

“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.”

denilmiştir. Maddenin devamında ise muhasebe yetkililerinin, ödemeye esas belgelerde maddi hatanın olup olmadığını kontrol etme sorumluluğu ile ilgili olarak;

“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 sınırlı”

olduğu belirtilmiştir. Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri göz önüne alınarak (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.);

- Gider evrakları içinde bulunmayan ancak ödemeye esas sayılacak türden bir belgeden kaynaklı kamu zararlarından,
- Harcama sürecinde yer alan gerçekleştirme görevlilerince düzenlenerek imzalanan belgelerde, yoruma ihtiyaç duyulmadan, açık ve kolay bir şekilde fark edilebilen maddi hatalardan,

gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkilisi ile birlikte muhasebe yetkilisinin de sorumlu tutulması gerekeceği sonucuna varılmaktadır. Söz konusu maddi hatanın bariz bir hata olup olmadığının değerlendirmesi ise yargı dairelerinin karar verebileceği bir konudur.

2.3.8.3. Giderleri Hak Sahiplerine Ödeme ve Hak Sahiplerinin Kimliğini Kontrol Etme ve Görevi

KMYKK'nın 61'inci maddesi ve "Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin" 23 ve 29'uncu maddeleri ile hak sahibinin kimlik bilgilerini kontrol ederek gideri hak sahibine ödeme görevi muhasebe yetkililerine verilmiştir. KMYKK'nın söz konusu maddesinde ayrıca, muhasebe yetkilisi mutemetlerinin, para veya para ile ifade edilebilen kıymetleri muhasebe yetkilisi adına ve hesabına geçici olarak alabileceği, verebileceği ya da gönderebileceği ve sorumluluklarının doğrudan muhasebe yetkililerine karşı olduğu belirtilmiştir. Hak sahiplerinin kimlik bilgilerini kontrol görevi muhasebe yetkilisine ait olduğundan ve muhasebe yetkilisi mutemetleri de muhasebe yetkilisi adına ve hesabına işlem gerçekleştirdiklerinden, hak sahibi dışındaki kişilere yapılan ödeme sebebiyle oluşan kamu zararlarında muhasebe yetkilisi tek başına sorumludur (Taytak, 2018: 63).

KMYKK'nın 34'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise idarenin nakit durumu ödemelerin hepsini karşılayacak düzeyde olmadığı hallerde giderlerin, muhasebe kaydına alınıp sıralarına göre ödeneceği, maddede öngörülen vergi ve benzeri kamu ödemeleri, gecikme cezası ya da faiz benzeri ek külfet getirecek borçlar ile talep edilmiş emanet hesaplarındaki bakiyelere öncelik verileceği belirtilmiştir. KMYKK'nın 61'inci maddesinde ise 34'üncü maddede belirtilen ödemelerde öncelik sırasını gözetme görevi muhasebe yetkilisine verilmiştir. Söz konusu düzenleme, özellikle ödemelerde öncelik sırasına dikkat edilmemesi nedeniyle idarenin ek külfete sokulmasıyla oluşan kamu zararlarında sorumluluğun muhasebe yetkilisine ait olduğunu göstermesi bakımından önemlidir.

2.3.8.4. Gelir ve Alacakların Tahsili Görevi

KMYKK'nın 61'inci maddesinde muhasebe hizmeti tanımlanarak, muhasebe yetkilisinin bu hizmetlerle ilgili sorumluluğundan bahsedilmiştir. Söz konusu Kanun'un 60'ıncı maddesinde ise mali hizmetler biriminin görevlerinden biri olarak; "ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve

tahsil işlemlerini yürütmek” yer almaktadır. “Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te de 23 ve 32’nci maddelerde Muhasebe yetkililerinin idarenin gelir ve alacakları ile ilgili yükümlülükleri belirtilmiştir. Söz konusu bu düzenlemeler göz önüne alınarak; muhasebe yetkililerinin, idarece ilgili mevzuatına göre tarh ve tahakkuk aşamaları tamamlanarak tahsil edilebilir duruma gelen kamu gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmekten sorumlu olduğu sonucuna varılmaktadır (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.).

Kamu gelir ve alacakları ile ilgili tarhiyat ile başlayıp tahsil ile son bulan süreçte muhasebe yetkililerin sorumluluğunun hangi aşamaları kapsadığının daha iyi anlaşılması için açıklanması gerekmektedir. Kamu gelir ve alacakları, ilgili birimce tarh ve tahakkuk aşamaları tamamlandıktan sonra tahsil edilmesi için muhasebe birimine gönderilmektedir. Bu durumda, ilgili birim tarh ve tahakkuk işlemleri sonrasında muhasebe birimine gönderilmeyen (örneğin tarh zaman aşımına neden olunan) bir kamu gelir ve alacağı ile ilgili oluşan kamu zararından muhasebe yetkilisi sorumlu tutulamayacaktır. Nitekim muhasebe yetkililerinin yapmaları gereken görevler arasında tarh ve tahakkuk işlemleri bulunmamaktadır. Sonuç olarak, Sayıştay’ın GKK ve diğer Kararlarında da belirtildiği üzere; muhasebe yetkilileri, kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil aşamalarındaki görevleri ile ilgili oluşan kamu zararlarından sorumlu tutulabilirler (Şişman, 2017:150).

2.3.9. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme Yapanların ve Usulüne Göre Görevlendirilmeyenlerin Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Yetkisiz tahsil ve ödeme yapanların sorumluluklarına ilişkin düzenleme KMYKK’nın 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 yünden gerekli işlemler yapılır.”

şeklinde yapılmıştır. Buna göre, yetkisiz tahsil ve ödemenin kamu zararı olarak nitelendirilmediği ve buna ilişkin sorumlulukların adli ve idari yargı mercilerinde aranacağı anlaşılmaktadır.

Öte yandan, KMYKK'nın 71'inci maddesinin son fıkrasında ise; “Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.” denilmiştir. Burada geçen “diğer gerçek ve tüzel kişiler” ifadesinden, ‘ilgililer’in mi yoksa kamu görevlisi olmayıp kamu görevlisi gibi hareket edenlerin veya kamu zararına konu olan olayda görevlendirilmemiş kamu görevlilerinin mi anlaşılması gerektiği açık değildir (Kırca, 2015: 172-174).

Görevlendirilmesi usulüne uygun olmadığı halde yerine getirilen kamu görevleri nedeniyle oluşan kamu zararlarına ilişkin SK'nın 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.”

denilmiştir. Buna göre usulüne uygun görevlendirilmiş olsun veya olmasın mevzuatta öngörülen diğer şartlarla birlikte kamu zararının oluşmasına neden olan kamu görevlilerinin kamu zararından sorumlu olacağı sonucuna varılmaktadır (Kırca, 2015: 175).

2.3.10. Ön Mali Kontrol Yapanların Kamu Zararına Karşı Sorumluluğu

Ön mali kontrol faaliyetine ilişkin düzenlemeler, KMYKK'nın 57, 58 ve 60'ıncı maddelerinde ve 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı 3. mükerrer RG'de yayımlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” ile yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerden anlaşıldığı üzere, ön mali kontrol faaliyeti esasında iki şekilde gerçekleşmektedir ve sorumluluk açısından doğurduğu sonuçlarda buna farklılık göstermektedir. Ön mali kontrol faaliyetleri;

- Harcama birimlerinde süreç kontrolü olarak gerçekleşen ön mali kontrol,

➤ Mali hizmetlerde ön mali kontrol görevi yürütenlerce yapılan kontrol olarak ortaya çıkmaktadır.³⁹

Daha önce çalışmanın “Gerçekleştirme Görevlileri” alt başlığında ifade edildiği üzere; harcama birimlerinde süreç kontrolü olarak ön mali kontrol faaliyetinin yerine getirilmesi gerçekleştirme görevlilerine verilmiştir. Sayıştay GKK’da bu kapsamda yürütülen ön mali kontrol faaliyeti nedeniyle ödeme emri belgesi ve ekindeki belgeleri düzenleyenlerin, bulunulan aşama ve öncesine ait süreçteki işlemlerin kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu olduğu belirtilmiştir. Buna göre harcama birimlerinde ön mali kontrol faaliyetini yürütenlerin mevzuatta öngörülen şartların oluşması halinde kamu zararından sorumlu olacakları açıktır.⁴⁰

Mali hizmetlerde yürütülen ön mali kontrol görevinde ise durum farklıdır. Öncelikle, tüm mali işler mali hizmetler biriminde yürütülen ön mali kontrol faaliyetine tabi değildir.⁴¹ Mali hizmetler birimlerinin ön mali kontrolü kapsamında olan işlerde ise ön mali kontrol yapanlar, harcama sürecinde görev alamamakta, başka bir deyişle gerçekleştirme görevlisi olamamaktadırlar.⁴² Ayrıca mali hizmetler birimlerinde gerçekleştirilen ön mali kontrol faaliyeti danışmanlık niteliğinde ve bağlayıcılığı bulunmayan bir faaliyettir. Bu nedenle, mali hizmetler birimindeki ön mali kontrol

³⁹ **KMYKK, Madde 57:** “Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur.” **Madde 58:** “Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.”

⁴⁰ **“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 12:** Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemten önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur. 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.”

⁴¹ **“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Dördüncü Bölüm, Malî Hizmetler Biriminin Ön Malî Kontrolüne Tâbi Malî Karar ve İşlemler, 16-26 Maddeler:** Kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması, Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları (mal ve hizmet alımları için bir milyon Türk Lirasını, yapım işleri için üç milyon Türk Lirasını aşanlar), Ödenek gönderme belgeleri, Ödenek aktarma işlemleri, Kadro dağılım cetvelleri, Seyahat kartı listeleri, Seyyar görev tazminatı cetvelleri, Geçici işçi pozisyonları, Yan ödeme cetvelleri, Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, Yurtdışı kira katkısı.”

⁴² **“KMYKK, Madde 60:** Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar.”

faaliyeti sonucunda verilen görüşler, harcama yetkilileri ile gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarına etki etmemektedir.⁴³ Tüm bunlardan yola çıkarak, mali hizmetler birimlerinde ön mali kontrol görevini yapanların, harcama sürecinde aktif rol almamaları ve bağlayıcılığı olmayan, tavsiye niteliğinde görüş vermeleri nedeniyle kamu zararı bakımından sorumluluklarının olmadığı ancak idari sorumluluklarının olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır (Soylu ve Erdoğan, 2010: 62-63).



⁴³ “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Madde 11: Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.”

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ZARARININ TESPİTİ, TAKİBİ VE TAHSİLİ

KMYKK'nın 71'inci maddesinde; “Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.” hükmü uyarınca “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır. KMYKK'da Yönetmelik için yapılan yetkilendirmede yalnızca tahsile ilişkin yetki verildiği anlaşılmaktadır. Nitekim Yönetmeliğin adlandırılması ve amacı⁴⁴ da buna göre şekillendirilmiştir. Ancak, Yönetmeliğin içeriğinde kamu zararının tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin hükümler de yer almaktadır. Kamu zararının tespiti ve değerlendirilmesine ilişkin esasların yönetmelikle düzenlenmesi gerekmele birlikte KMYKK'da yetkilendirmenin buna uygun bir şekilde yapılması gerektiği söylenebilir.

KMYKK'nın 71'inci maddesinde yapılan kamu zararı tanımından, bir durumun kamu zararı olarak değerlendirilebilmesi için gereken şartlar anlaşılmaktadır. Ancak söz konusu maddede tanımdan hemen sonra kamu zararının belirlenmesine ilişkin esas alınacak haller belirtilmiştir. Aynı şekilde Yönetmeliğin 6'ncı maddesinde de kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak haller yinelenmiş ayrıca ilave hükümler eklenmiştir. Kamu zararının belirlenmesi ile ilgili genel şartları belirten tanımın dışında tipik durumların belirlenmesi kamu zararının tespitini zorlaştırmaktadır. Şöyle ki bir olay kamu zararı tanımına uygun olup, devamında belirlenen hallerden biri ile doğrudan ifade edilemeyebilir. Bunun dışında kamu zararı tanımına uygun olan bir olay, kamu zararı tanımından sonra belirlenen hallerin birden fazlasına karşılık gelebilir. Nitekim Danıştay'ın bu konuda kamu zararı tanımındaki mevzuata aykırılığın, yalnızca maddenin devamındaki kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak haller ile sınırlı olacağı yönünde Karar'ı⁴⁵ bulunmaktadır (Yüceer, 2011; 97-98).

Kamu zararı mevzuatında öngörülen kusurlu sorumluluğu özel hukuk alanındaki “haksız fiil sorumluluğu” esaslarına dayanmaktadır. Haksız fiil sorumluluğunda ceza

⁴⁴ “Amaç Md 1- (1) Bu Yönetmeliğin amacı, kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararlarının tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemektir.”

⁴⁵ “Danıştay İkinci Daire Başkanlığı, 27.12.2010 tarih ve Esas no: 2010/6876 karar no: 2010/511 sy.”

hukuku alanında yer alan kanunilik ilkesi geçerli değildir. Başka bir deyişle ceza hukukunda suç sayılan haller ve bunlara ilişkin cezalar kanun ile belirlenmekteyken, özel hukukta haksız fiillerin neler olduğu ayrı ayrı düzenlenmemiştir (Aygün Eşitli, 2013: 229-230). Bu nedenle haksız fiil sorumluluğunda genel ilkeler belirlenmektedir. Böylece sorumluluk belirlenirken hakim geniş takdir yetkisine sahip olmaktadır. Ceza hukuku alanında ise kanunilik ilkesinin hakimî bağladığı görülmektedir (Eriş, 2012: 51-52). Kamu zararı düzenlemesinde ise KMYKK'nın 71'inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan tanımla genel ilkeler belirlenmişken, aynı maddenin ikinci fıkrasında kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak haller (mevzuata aykırılık halleri) belirlenmiştir. Dolayısıyla KMYKK'nın 71'inci maddesinin birinci fıkrası ile kamu zararı sorumluluğunda genel ilkelerin belirlenmesinin özel hukuk alanındaki haksız fiil sorumluluğuna uygun olduğu; aynı maddenin ikinci fıkrasında ise adeta ceza hukuku alanının kanunilik ilkesine uygun olduğu söylenebilir. Bu bakımdan kamu zararının belirlenmesinde karmaşık bir yapı ortaya çıkmaktadır.

3.1. Kamu Zararının Tespit Usulleri

Kamu mali hukuku alanında KMYKK öncesi dönemde, mali sorumluluk için tek şartın mevzuata aykırılık olması nedeniyle kusurlu sorumluluk anlayışı oldukça yeni sayılabilecek bir değerlendirme şeklidir (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 14.06.2007 T., 5189/1 K.). Bu nedenle kamu görevlilerinin kusurlarının ve kusurları ile kamu zararının illiyet bağının tespitine özel hukuk alanındaki anlayış tarzı ile yaklaşılması gayet doğal ve yerinde olacaktır. Bu bakımdan kusur konusunda Türk hukukunun hakim anlayışı olan, objektif kusur teorisine göre; bir kişinin fiilinin kusuru tespit edilirken, o kişinin şahsi nitelik ve becerilerine göre değil, o aynı mesleği icra eden makul bir kişinin somut durumun şartlarına göre göstereceği özen göz önüne alınarak değerlendirme yapılması gerektiği söylenebilir (Özçelik, 2012: 14).

Kamu zararı sorumluluğu “haksız fiil” esaslarına dayandığından, kamu görevlisinin kamu zararına neden olan kusurunu iddia eden tarafın ispat etmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, ortada bir zarar bulunduğunda kamu görevlisi

kusursuz olduğunu ispat etmekle yükümlü tutulmamalı, açık bir şekilde kusur belirtilmeli ve zararlar arasındaki illiyet bağı kurulmalıdır (Kuluçlu, 2011: 70).

İlliyet bağı kurulurken kusurun derecesinin belirtilmesine gerek olmadığı söylenebilir. Nitekim KMYKK'nın 71'ini maddesindeki kamu zararı tanımında geçen "kasıt, kusur veya ihmal" ifadesinden, kusurun dereceleri arasında bir ayrımın olmadığı anlamı çıkmaktadır. Ayrıca KMYKK veya Yönetmelikte kamu zararının kusurun derecesine göre tazminin değişeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır (Özçelik, 2012: 14).

KMYKK'nın kamu zararını düzenleyen 71'inci maddesi yalnızca Sayıştay'a hitap etmemektedir. İdarenin harekete geçtiği durumlarda veya yargılama neticesinde de kamu zararı tespit edilebilmektedir (Özçelik, 2012: 54). Nitekim KMYKK'nın anılan maddesinde ve Yönetmelikte bu durum belirtilmiştir. Yönetmeliğin 7'nci maddesinde, kamu zararının;

- Kontrol, denetim veya inceleme,
- Sayıştayca kesin hükme bağlama,
- Yargılama,

neticesinde tespit edileceği ifade edilmiştir.

3.1.1. Kontrol, Denetim ve İnceleme ile Kamu Zararının Tespiti

Kontrol, denetim ya da inceleme faaliyetleri ya kamu idarelerinin kendilerince iç kontrol kapsamında yürütülmekte ya da dış denetim kapsamında Sayıştay'ın sorguları sonrası başlayabilmektedir. KMYKK'nın beşinci kısmında iç kontrol sistemi, altıncı kısımda ise dış denetim düzenlenmiştir. KMYKK'nın beşinci kısmında yer alan 57'nci maddesinde; "Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur." denilmiştir. Kontrol, denetim ya da inceleme faaliyetleri denetim görevlileri (denetmen, müfettiş, iç denetçi, kontrolör) tarafından yerine getirilmekte veya kamu idaresinin yöneticileri tarafından yapılmaktadır. İdare tarafından gerçekleştirilen kamu zararı tespitlerini

denetim görevlileri ya da idarecilerin yapmasının bir farkı bulunmamaktadır (Orulluoğlu 2015: 93).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler sırasında tespit edilen kamu zararı bulguları, kamu zararı kararının Sayıştay ilamı beklenmeksizin idarece alınmasına kaynak oluşturabilmektedir. Nitekim, KMYKK'nın dış denetimi düzenleyen 68'inci maddesinde Sayıştay tarafından düzenlenen denetim raporlarının denetlenen kamu idaresine verileceği ve bu raporların üst yönetici tarafından cevaplandırılacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğin ise 7/B maddesinin birinci fıkrasında, üst yöneticinin gerekli bulduğu hallerde Sayıştay raporunda yer alan hususları ihbar kabul edebileceği ve kontrol, denetim ya da inceleme başlatabileceği ifade edilmiştir. Bu bakımdan Sayıştay'ın gerçekleştirdiği dış denetim raporları, kamu idaresi bünyesinde kontrol, denetim ya da inceleme ile kamu zararının tespitine vesile olmakta, böylece kamu zararının Sayıştay ilamı ile kesin hükme bağlanması beklenmeden idarece tespit, takip ve tahsil süreci başlatılabilmektedir.

İdarece kamu zararı kararı ancak üst yönetici tarafından değerlendirme sonucunda alınabilmektedir. Buna ilişkin hükümler daha önce Yönetmelikte yer almasına karşın şekil, süre ve benzeri hususlar bulunmamaktaydı. Yönetmelikte, 15.06.2019 tarih ve 30802 sayılı RG'de yayımlanan 1147 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan değişiklikle daha önce yönetmelikte yer almayan; Değerlendirme Formu⁴⁶, değerlendirmenin altmış gün içinde sonuçlandırılması gerekliliği, kamu zararı tespitlerinin değerlendirilmesinde hangi koşulların birlikte aranacağı gibi hususlar düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 7/A maddesinin birinci fıkrasında;

“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.”

hükmü ile değerlendirme formu ve değerlendirme süresi belirtilmiştir. Kontrol, denetim ya da incelemeyle tespit edilen kamu zararlarına ilişkin raporlar ve harcama biriminin

⁴⁶ Değerlendirme Formu örneğine çalışmanın sonundaki Ekler kısmından (Ek 2) ulaşılabilir.

düzenlediği değerlendirme formundaki görüşlerin uygulanması zorunluluğu bulunmamakta, bu konuda nihai kararı üst yönetici vermektedir (Kaya, 2005: 264). Aynı şekilde Sayıştay tarafından düzenlenen ve üst yönetici tarafından cevaplandırılması için idareye verilen denetim raporlarında yer alan hususlarında bu kapsamda uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle hem kontrol, denetim ya da inceleme sonucunda tespit edilen kamu zararlarına ilişkin düzenlenen raporlar hem de Sayıştay tarafından düzenlenen denetim raporları, idare mahkemelerinde dava konusu olamazlar. (Danıştay 13. Daire 17.10.2016 T., 2016/1355 E.; 2016/3287 K.).

Kamunun işleyişinde bazı haller bulunmaktadır ki idarenin takdiri söz konusu olsa bile bu takdir yetkisi idare tarafından hiçbir zaman kullanılmamaktadır. Örneğin; Anayasaya göre tüzüklerin Danıştay'ın incelemesinden geçmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bakanlar Kurulunca hazırlanan tüzük taslağı, incelenmesi ve sonucunun bildirilmesi için Danıştay'a gönderilir. Kural olarak, Danıştay'ın inceleme neticesinde düzenlediği raporun Bakanlar Kurulu açısından bağlayıcılığı bulunmamakta; ancak bugüne kadar Bakanlar Kurulunun Danıştay raporlarına uymadığı görülmemiştir. Bakanlar Kurulu Danıştay raporlarını ciddiye almakta ve bu raporlara uygun hareket etmektedir. Benzer şekilde Sayıştay denetçilerinin bulgularını içeren denetim raporları da üst yöneticiler tarafından ciddiye alınmalıdır. Aksi takdirde, süreç Sayıştay tarafından yargılamaya esas rapor düzenlenmesi ile devam edecek ve Sayıştay ilamında kamu zararına hükmedilmesi halinde idare kamu zararını takip ve tahsil noktasına gelecektir. Bu nedenle üst yöneticilerin kontrol, denetim ya da inceleme başlatarak idarenin iç kontrol mekanizmasını etkin bir şekilde işletmesi gerekmektedir (Akyılmaz, 2015: 48-49).

Üst yönetici ile harcama yetkilisi görevlerini aynı kişi yerine getirdiği durumlarda ise kamu zararını değerlendirme yetkisi ve görevinin kim tarafından yerine getirileceği, Yönetmeliğin 7/A maddesinin ikinci fıkrasında;

“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.”

şeklinde düzenlenmiştir. Buradan üst yönetici olmakla birlikte harcama yetkilisi görevini de yerine getirip, karar ya da onayı ile kamu zararının oluşmasında payı bulunan üst yöneticilerin söz konusu kamu zararını değerlendiremeyeceği açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Ancak “Değerlendirme Formu” ile “ilgili harcama yetkilisi” üç farklı şekilde üst yöneticiye kendi kanaatini bildirmektedir. Harcama yetkilisinin, karar ya da onayı ile kamu zararına neden olmasının, kamu zararı ile ilgili kanaat bildirme görevi üzerinde bir etkisinin olup olmadığı anlaşılamamaktadır. Başka bir deyişle, Yönetmeliğin 7/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan “ilgili harcama yetkilisi” ifadesi ile kamu zararında karar ya da onayı ile dahil bulunan harcama yetkilisinin mi, takibe yetkili birimin⁴⁷ (TYB) yöneticisi olan harcama yetkilisinin mi yoksa inceleme ve kanaat belirtme konusunda görevlendirilmiş başka bir harcama yetkilisinin mi kastedildiği anlaşılamamaktadır. Eğer harcama yetkilisinin kamu zararının oluşmasında karar ya da onayı ile payı bulunmakta ise, kamu zararı tespitlerinde “sorumlu” sıfatı ile yer alması gerekecektir. Ayrıca Yönetmeliğin 7/A maddesinin birinci fıkrasında üst yöneticinin “sorumluların ve/veya ilgililerin bilgisine” başvurabileceği belirtilmektedir. Bu hususlar göz önüne alındığında değerlendirme formunda kanaat bildiren harcama yetkilisinin kamu zararına neden olan karar ya da onayda imzası olmayan bir harcama yetkilisi olması gerektiği söylenebilir. Aksi halde harcama yetkilisinin görüşü kanaat bildirmeden ziyade savunma özelliği gösterecektir.

Yönetmeliğin 7/A maddesinin üçüncü fıkrasında ise kamu zararı değerlendirmesi yapılırken bir arada aranması gereken şartlar belirtilmiştir. Buna göre;

“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 ihmalinden kaynaklandığına ilişkin illiyet bağının kurulması.”

hükmü ile illiyet bağının kurulması gerekliliği açıkça ifade edilmiştir. Sorumluluğun kusur ile ilişkilendirilmesi KMYKK’nın 71’inci maddesinde gerçekleşen 25/4/2007

⁴⁷ “**Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik: MADDE 4- (1) (Değişik:RG-15/6/2019-30802-C.K.-1147/1 md.) 1) Takibe yetkili birim:** Merkezde strateji geliştirme birimlerini, taşrada ise strateji geliştirme biriminin bağlı olduğu üst yöneticinin, alacağın takibi konusunda yetki verdiği birimleri, ifade eder.”

tarik ve 5628 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte “kasıt, kusur veya ihmali” ifadesinin kullanılması ile kamu zararı tespitlerinde illiyet bağının kurulması gerekliliği anlaşılmıştı. Ancak kamu zararı mevzuatında illiyet bağının kurulması gerekliliğinin açıkça ifade edilişi Yönetmeliğin yukarıdaki maddesinin düzenlendiği 15.06.2019 tarih ve 30802 sayılı RG’de yayımlanan 1147 sayılı Cumhurbaşkanını Kararı ile olmuştur.

Kamu zararı tespitini ve ilgili belgeleri incelemekle görevli olan harcama yetkilisi, Yönetmeliğin 7/A maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hususları göz önüne alarak Ek-1 Değerlendirme Formunda;

- “Kamu zararının oluştuğu, takip ve tahsil edilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.”
- “Kamu zararının oluşmadığı kanaatine varılmıştır.”
- “Kamu zararının oluşmadığı ancak takip ve tahsil edilmesi gereken bir alacağın oluştuğu kanaatine varılmıştır.”

seçeneklerinden biri ile görüş belirtebildiği değerlendirme formunu üst yöneticiye sunacaktır. Buna göre harcama yetkilisi “Kamu zararının oluşmadığı kanaatine varılmıştır.” şeklinde görüş belirtirse, buna ilişkin gerekçelerini açıklaması gerekmektedir. Benzer şekilde üst yönetici değerlendirmesinde Yönetmeliğin aynı hususlarını göz önüne alarak “Ek-1 Değerlendirme Formu”nda;

- “Kamu zararının oluştuğu, takip ve tahsil edilmesi gerektiği değerlendirilmiştır.”
- “Kamu zararının oluşmadığı kanaatine varılmıştır.”
- “Kamu zararının oluşmadığı ancak takip ve tahsil edilmesi gereken bir alacağın oluştuğu değerlendirilmiştır.”

seçeneklerinden biri ile değerlendirmesini yapacaktır. Üst yöneticinin değerlendirmesi “Kamu zararının oluşmadığı kanaatine varılmıştır.” şeklinde olduğunda, buna ilişkin gerekçelerini değerlendirme formunda ayrılan kısımda belirtmesi gerekmektedir. Burada dikkat çeken bir husus ise diğer seçeneklerde “değerlendirilmiştır” ifadesi kullanılmasına karşın ikinci seçenekte kamu zararının oluşmadığı durum için “kanaatine varılmıştır” ifadesinin kullanılmasıdır. Burada üst yöneticinin kararının değerlendirmeden ziyade görüş belirtme niteliği taşıdığı; bu nedenle üst yöneticinin

görüş belirtme şeklindeki “kamu zararının oluşmadığı” kararından sorumlulu tutulamayacağı söylenebilir (Taytak, 2018: 99).

Üst yöneticinin “Kamu zararının oluşmadığı ancak takip ve tahsil edilmesi gereken bir alacağın oluştuğu değerlendirilmiştir.” yönünde bir karara vardığı durumda ise; 7/A maddesinin altıncı fıkrasında belirtildiği üzere;

“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.”

Söz konusu alacak genel hükümler esas alınarak takip ve tahsil edilmektedir. Bu durumda alacağının genel hükümlere göre takibi, borçlar hukuku esaslarına göre yürütüleceğinden, ilgililer sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre, sorumlular ise haksız iktisap hükümlerince dava edilecektir (Bülbül vd., 2015: 72).

3.1.2. Sayıştay Tarafından Kesin Hükme Bağlama Yoluyla Kamu Zararının Tespiti

SK’nın 2’nci maddesinde⁴⁸ Sayıştay denetimlerinin düzenlilik ve performans denetimlerinden; düzenlilik denetiminin ise mali ve uygunluk denetimlerinden oluştuğu belirtilmiştir (Şekil 3.1).



Şekil 3.1. Sayıştay Denetimi

⁴⁸ “Sayıştay denetimi; Düzenlilik ve performans denetimini, **Düzenlilik denetimi**; Mali denetim ve uygunluk denetimini, **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, **Uygunluk denetimi**; Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi, **Performans denetimi**; Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini, ifade eder.”

Performans denetimi idarenin kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanmadaki başarısını ölçtüğünden kamu zararı sorumluluğu doğurmayan bir idari ve siyasi hesap verme sorumluluğudur. Sayıştay denetimi sırasında kamu zararı bakımından öne çıkan denetim türü uygunluk denetimidir. Nitekim “mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem” kamu zararının şartlarından biridir. Sayıştay’ın uygunluk denetiminde ise kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu incelenmektedir. Sonuç olarak uygunluk denetiminde esas amaç, kamu zararına neden olan bulguları tespit etmek ve ortadan kaldırmaktır (Kuluçlu, 2011: 64).

Sayıştay’ın inceleme ve denetim faaliyetlerinin hangi esaslara göre gerçekleşeceği 17.11.2011 tarih ve 28145 sayılı RG’de yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliği (SDY) ile düzenlenmiştir. Ayrıca, düzenlilik denetimi ile ilgili olarak Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi Rehberi⁴⁹ bulunmaktadır.

SDY’nin kamu zararının tespitini düzenleyen 43’üncü maddesinde bir kamu görevlisine kamu zararı sorumluluğu yöneltmesinde bir arada bulunması gereken koşulların neler olduğu sıralanmış ve illiyet bağının kurulabilmesi gerekliliği belirtilmiştir.

Sayıştay’ın düzenlilik denetimleri sırasında denetçiler kamu zararları ile ilgili incelenen her işleme dair kamu zararının sorumluları ile kesin miktarlarını belirlemeleri gerekmektedir. Denetçi kamu zararı tespit ettiği bir işlem ile aynı hesap alanındaki diğer benzer işlemlerin de kamu zararına konu olduğundan şüpheleniyorsa ilgili bütün işlemleri incelemeli ve kesin kamu zararı miktarını hesap etmelidir. Bu noktada özen gösterilmesi gereken konu, bir hesap alanına ilişkin örnekleme gerçekleştirilse bile kamu zararı ile ilgili tespit edilen hatalara genelleme yoluyla yaklaşılamayacağıdır. Kamu zararına sebep olan hatalar benzerlik gösterebilir dahi, kamu zararlarının miktarları ve sorumluları aynı olmayabilir (Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 115).

⁴⁹ “**Versiyon: 2014/3 Düzenlilik Denetimi Rehberi:** 27.02.2013 tarihinde yürürlüğe konulan 2013/2 sayılı Düzenlilik Denetim Rehberinde değişiklik yapma ihtiyacı üzerine, kurulan komisyon marifetiyle hazırlanan bu rehber, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 13.02.2014 tarih ve 2014/2 sayılı toplantısında görüşülerek kabul edilmiş ve 14.02.2014 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir.”

Sayıştay denetimlerinde kamu zararı durumları çoğunlukla düzenlilik denetimleri sırasında tespit edilmekle birlikte düzenlilik denetimi dışında da kamu zararları tespit edilebilmektedir. Nitekim SDY'nin 47'nci maddesinde⁵⁰ bu durum ifade edilmiştir.

Sayıştay denetimleri sırasında denetçilerin konusu suç teşkil eden bir kamu zararı durumuyla karşılaşmaları hali SK'nın 78'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; böyle bir durumla karşılaşan denetçinin hemen delilleri tespit ederek durumu Sayıştay Başkanlığına bildirmesi gerekmektedir. Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilecek daire ise on beş gün süresinde inceleme yaparak toplanan ilk delillere göre kamu davasının açılmasını gerekli görmesi halinde, gereğinin yapılması için ilgili kamu idaresine ya da suçun niteliği göz önüne alınarak soruşturma yapılması için doğrudan Cumhuriyet savcılığına iletilmesi için Sayıştay Başsavcılığına verilmesi gerekmektedir. Buradaki önemli bir diğer husus ise kamu zararı durumunun suç teşkil etmesinin Sayıştay'ın denetimini sürdürmesine ve hükme bağlamasına engel olmadığıdır.

Kamu zararlarının işlem, miktar ve sorumlular bakımından tespit edilmesi neticesinde, henüz iddia niteliği taşıyan kamu zararı bulguları ile ilgili Sayıştay denetçileri tarafından sorgu yazıları düzenlenerek sorumluların savunmaları istenir. Sorguların nasıl düzenleneceği, SDY'nin 44'üncü maddesinde belirtilmiştir (Aksoy vd., 2018: 103). Buna göre;

“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. 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.”

Denetim esnasında tespit edilen bulgular esas alınarak düzenlenen Sayıştay sorguları SDY 45'inci maddesine göre sorumlulara tebliğ edilir. Buna göre Sayıştay sorguları, sorgularda yer alan sorumluların her birine 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı RG'de yayımlanan Tebligat Kanunu'na uygun bir şekilde tebliğ edilerek, tebliğ tarihi itibarıyla otuz gün içinde cevaplanması istenir. Bu süre içinde cevaplanmayan

⁵⁰ “**Düzenlilik denetimi dışındaki denetim ve incelemelerde kamu zararı tespiti Md. 47 (1):** Düzenlilik denetimi dışındaki denetim ve incelemeler sırasında bir kamu zararının olduğu kanaatine varıldığında bu durum gerekçesiyle birlikte Başkanlığa bildirilir. Kamu zararı iddiası ilgili kamu idaresinin denetimini yapan denetim grup başkanlığı tarafından sonuçlandırılır.”

savunmalar dikkate alınmamaktadır. Aynı zamanda sorguların hepsi, denetlenen kamu idaresinin üst yöneticisi ve muhasebe birimine bilgi verme amacıyla yazılı bir şekilde verilir ya da gönderilir. Bu noktada üst yönetici, çalışmanın bir önceki başlığında ifade edildiği üzere, kendisine bilgisi ulaşan kamu zararı durumları ile ilgili kontrol, denetim ve inceleme başlatabilir. Sayıştay sorguları, kesin bir hüküm içermediğinden, üst yöneticiler için kontrol, denetim ve inceleme başlatma konusunda bağlayıcı veya zorlayıcı değildir.

SK'nın 48'inci maddesinde Sayıştay denetçileri tarafından sorumluların savunmalarının alınması sonrasında yargılamaya esas raporun düzenlenebileceği belirtilmiştir. Savunma, Sayıştay hesap yargısının asli öğelerinden biridir. Fakat sorumlular savunma yapma konusunda seçim hakkına sahiptir (Aksoy vd., 2018: 107).

Sayıştay mevzuatında sorgulara otuz gün geçtikten sonra verilen savunmaların dikkate alınmayacağı belirtilmiş olmasına karşın, uygulamada deneticilerin bu süre dolduktan sonra verilen savunmaları yargılamada değerlendirilmesi için raporlarına aldıkları görülmektedir. Bu nedenle mevzuattaki otuz günlük sürenin düzenleyici bir süre olarak kabul edilmesi gerekmektedir (İnan ve Oymak, 2011: 44). Başka bir deyişle süre dolduktan sonra gönderilen savunmaların Sayıştay dairelerince yargılama sırasında göz önüne alınması gerekmektedir. Aksi durumda savunmalarda bulunan fakat yargılama esnasında göz önüne alınmayan belgeler sebebiyle yargılamanın iadesi gibi bir durumun doğmasına neden olunabilir (Aksoy vd., 2018: 121).

Sayıştay sorgularına, sorumluların yaklaşımı farklı şekillerde olabilmektedir. Bu nedenle, sorumluların sorgulara yönelik tercihlerine göre Sayıştay denetçilerinin yargılamaya esas raporla ilgili olarak yapacakları işlemler değişmektedir. Sorumluların, sorgulara yaklaşım şekillerine ve mevcut duruma karşılık denetçilerin neler yapabileceğine ilişkin olası durumlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Aksoy vd., 2018: 107-111):

- **Kamu Zararı Olduğu İddia Edilen Tutarın Tahsil Edilmiş Olması veya Tahsil Edilmesi:** Kamu zararı tutarının sorgu sonrası kabul edilerek tahsil edilmiş olduğu şeklindeki savunma cevabını alır. Burada sorumlularca kamu zararı durumu kabul edildiğinden ve zarar tahsil edildiğinden, denetçi kamu zararı durumunu düzeltilmiş olarak sayar.

Denetçi düzenlediği yargılamaya esas raporun sonuç kısmına tahsilat bilgilerini belirterek kamu zararının ilamda gösterilmesi ve konuyla alakalı ilişilecek hususun kalmadığına karar verilmesini ilgili daireden ister. Kamu zararı tutarının sorgudan önce fark edilerek yıl içinde düzeltilmiş ise savunmada bu durum belirtilir. Bu durumda ise denetçi konuyla alakalı ilişilecek bir hususun kalmadığına karar verilmesini ister. Ancak sorgu olmadan önce işlem düzeldiğinden ilamda yer almasını istemez.

- **Kamu Zararı Olduğu İddia Edilen Durumun Kabul Edilmesi ve Tahsil Edileceğinin Belirtilmesi:** Bu durumda kamu zararı kabul edilmesine karşın, çeşitli nedenlerle (30 günlük cevap süresinde yetişmemesi, ilgililer/ahizlerden ödeme beklenilmesi, durumun yargı safhasında olması vb.) henüz tahsil edilmediğinden, denetçi mevcut bilgi ve belgelerle yargılamaya esas raporunu sonuçlandırır. Raporunun sonuç kısmında, kamu zararı tahsil edilemediğinden yargılamayı gerçekleştirecek daireden kamu zararının sorumlulardan tazminine karar verilmesini ister. Kamu zararı ile ilgili süren bir dava var ise denetçi yargılamayı yapan daireden mahkeme kararının beklenilmesini isteyebilir.
- **Mevzuata Aykırı Olduğu İddia Edilen İş, Eylem veya Kararın Mevzuata Uygun Olduğu Savı:** Sayıştay denetçisinin sorguya verilen cevaptaki bilgi ve belgelerle bu konudaki fikri değişirse bunu yargılamaya esas raporunun sonuç kısmında belirtecektir. Ancak, mevzuata aykırılık konusunda görüşü değişmediğinde yargılamaya esas raporun sonuç kısmında sorguya verilen cevabı değerlendirerek kamu zararının sorumlulardan tazminini isteyecektir.
- **İddia edilen Kamu Zararına İlişkin Kusurun veya İlliyet Bağının Olmadığı Savı:** Burada sorguda yer alan sorumlular kamu zararı durumunu kabullenmekle birlikte zararda sorumluluklarının olmadığını veya kusurlarının zarara sebep olmadığını ileri sürebilirler. Başka bir deyişle, kendilerince gereken özen ve dikkat gösterilmesine rağmen kamu zararının meydana geldiğini, hukuka aykırılık ile kendi hallerinin arasında ve zarar arasında uygun illiyet bağı olmadığını savunabilirler (Oymak ve İnan, 2011: 47-49). Sorguda yer alan sorumlular başka bir organ-komisyon

kararı nedeni ile zarara sebep olan işlemi gerçekleştirmişse, illiyet bağının bu kişiler üzerinden kurulmadığını söylemek mümkün olabilmektedir. Böyle durumlarda denetçi savunma ile edindiği bilgileri değerlendirerek buna göre yargılamaya esas raporunda önerilerini sunacaktır (Şişman, 2017: 163).

Sorumluların savunma sürecinin ardından, düzenlilik denetiminde söz konusu kamu zararlarını tespit eden Sayıştay denetçileri tarafından yargılamaya esas raporlar yazılır (Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 115). Yargılamaya esas raporların hazırlanma süreci Şekil 3.2’de gösterilmiştir.



Kaynak: www.sayistay.gov.tr

Şekil 3.1. Yargılamaya Esas Raporların Hazırlanma Süreci

Hesap yargılaması; Sayıştay denetçileri tarafından, kamu görevlilerinin iş ve işlemlerinin mevzuata aykırılığı nedeniyle kamunun zarara uğratılması iddiası ile düzenlenen yargılamaya esas raporların Sayıştay Başkanlığına sunulması ile başlayan bir yargı faaliyeti sürecidir. Bu süreç, kanunlar ile belirlenmiş sorumluların hesapları mevzuata uygunluk açısından yargılamasıyla kesin hükme bağlanması ve buna ilişkin kanun yollarını kapsamaktadır (Aksoy vd., 2018: 120).

SDY’nin 42’nci maddesinin birinci fıkrasında denetçilerin düzenlediği yargılamaya esas raporların en geç ilgili olduğu mali yıldan sonraki yılın Kasım ayının

sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulacağı belirtilmiştir. Fakat, SK'nın 6'ncı maddesinin dördüncü fıkrasında; Sayıştay'ın kamu idarelerini hesap ya da faaliyet dönemleri ile sınırlı olmadan, yıl içinde ya da birkaç yılı kapsayacak şekilde denetleyebileceği hatta proje, konu ve sektör ölçeğinde denetleme yapabileceğine hükmedilmiştir. SK'nın 48'inci maddesinde ise; bu denetimler sonucunda düzenlenen yargılamaya esas raporlarda mali yılsonunun beklenmeyeceği belirtilmiştir. Normal dönemi dışında düzenlenen bu tür yargılamaya esas raporlar SDY'nin 42'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre; denetimin son bulunduğu tarihten sonraki altı ay süresinde Sayıştay Başkanlığına sunulmalıdır. Sayıştay Başkanlığı ise SK'nın 21'inci maddesi gereğince, yargılamaya esas raporları yargılamanın yapılacağı daireye göndermektedir.

Kendisine yargılamaya esas rapor havale edilen Sayıştay dairesinin daire başkanı, yargılamaya esas rapor ile ilgili Sayıştay Başsavcılığının yazılı görüşünü alır ve kendi düşüncesini bildirmesi için bir üyeye teslim eder. Üye aldığı yargılamaya esas raporda gereken incelemeyi yaparak yazılı görüşüyle beraber daire başkanlığına teslim eder. Bu süreçten sonra yargılamaya esas rapordaki hesap ve işlemler yargılanmaya başlanır. Hesabın yargılanması esnasında ilgili Sayıştay savcısı hazır bulunarak görüşünün açıklamasını yapar. Hesap yargılamasının sonucunda daire, hesabın mevzuata uygunluğuna ya da kamu zararına neden olduğuna ve zararın sorumlulardan tazmini gerektiğine hükmedebilmektedir. Bunların dışında yargılama esnasında, bilgi ve belgelerin mahkemeler ya da soruşturma için ilgili mercilere gönderilmesine veya denetçinin sorumluları hatalı tespit etmesi gibi sebeplerle rapordaki bilgi ve belgelerin yetersiz olduğu kanaatine varılması durumunda hüküm dışı bırakma kararı verilebilmektedir. Sayıştay ilamlarında yer alması gereken hususlar SK'nın 51'inci maddesinde düzenlenmiştir. (Orulluoğlu, 2015: 102).

6085 sayılı SK'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Sayıştay'ın faaliyet dönemlerine ilişkin Sayıştay yargı dairelerine giden yargılamaya esas rapor ve ek rapor sayıları ile ve kamu zararı verileri Tablo 3.1'de gösterilmiştir. Tablo 3.1, Sayıştay Başkanlığının yıllık faaliyet raporları verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 3.1. Sayıştay Dairelerinin Hükme Bağladığı Hesaplara İlişkin Veriler

Yıllar	Yargılamaya Esas Rapor ve Ek Rapor Sayıları	Yargılanan Rapor Sayısı	Sorgu Üzerine Tahsil Edilen Kamu Zararları	Hesap Yargısı Kararıyla Tazminine Hükmedilen Kamu Zararları (₺)	Mevzuata Uygunluğuna Karar Verilen Tutar (₺)	Suç Teşkil Eden Haller
2011	2914	2123	-	221.253.624 ₺	-	30
2012	1497	1191	-	146.116.023 ₺	-	27
2013	960	567	46.769.084 ₺	181.259.541 ₺	-	7
2014	1107	709	95.494.703 ₺	94.656.152 ₺	-	17
2015	911	586	46.366.760 ₺	835.682.601 ₺	-	6
2016	898	567	38.801.257 ₺	309.333.039 ₺	509.577.157 ₺ 88.209 \$	21
2017	417	493	50.435.648 ₺	119.824.920 ₺	200.716.983	31
2018	680	435	894.028.500 ₺ 2.305.018 \$	127.539.581 ₺	172.051.586	11
2019	658	479	44.633.715 ₺ 19.304 \$	183.888.466 ₺ 524.249 \$	348.274.309 ₺ 15.298 \$	16
TOPLAM	10.042	7150	1.216.529.667 ₺ 2.324.322 \$	2.219.553.947 ₺ 524.249 \$	1.230.620.035 ₺ 103.507 \$	166

Kaynak: www.sayistay.gov.tr

Tablo 3.1’de yer alan veriler incelendiğinde, 2011-2019 faaliyet dönemlerinde, Sayıştay sorguları ile tespit edilen kamu zararlarının yaklaşık % 35’lik kısmının, hesap yargılaması gerçekleşmeden önce yani Sayıştay sorgusu üzerine üst yöneticilerin kontrol, denetim ya da inceleme mekanizmalarını harekete geçirmesi ve sorumluların kamu zararını kabul etmesiyle tahsil edildiği; % 65’lik kısmının ise Sayıştay’ın kamu zararının tazminine hükmetmesiyle tahsil edildiği söylenebilir. 2011-2019 yılları faaliyet dönemleri verilerinde 2015 ve önceki yıllara ilişkin beraat kararı verilen kamu zararı tutarları bilgisi bulunmadığından yüzdeler hesabına katılmamıştır. Ancak 2016-2019 yılları verilerine göre bir kıyaslama yapılacak olursa yaklaşık olarak; % 35’lik kısmın yargılamadan önce tahsil edildiği, %25’lik kısmın Sayıştay hesap yargısı sonucu verilen tazmin kararı ile tahsil edildiği, %40’lık kısmın ise Sayıştay hesap yargısı sonucunda mevzuatına uygun bulunarak beraat kararı verildiği görülmektedir. Yargılama öncesi tahsil edilen kamu zararı oranının, yargılama sonucunda tahsil edilen kamu zararı oranından yüksek olma sebebinin 2018 faaliyet yılında yargılama öncesi tahsilat tutarının diğer yıllara kıyasla oldukça yüksek olmasıdır. Yine 2016-2019 yıllarını kapsayan faaliyet döneminde Sayıştay denetçilerince tespit edilen kamu zararı durumlarının yaklaşık % 60 oranında kamu zararı olarak kesinleştiği (yargılama öncesi ve yargılama sonucunda) söylenebilir.

Daire kararlarından sonra, gerekli şartların varlığı halinde, gidilebilecek kanun yolları, temyiz, karar düzeltme ve yargılamanın iadesidir. Kanun yollarına Sayıştay Başkanlığına yazılan dilekçe ile başvurulabileceği ve dilekçe ile ilgili hükümler SK'nın 54'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltme ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı SK maddeleri ise sırasıyla 55, 56 ve 57'nci maddelerdir. Yargılamanın iadesi başvurularını, ilgili kararı veren Sayıştay dairesince; temyiz başvuruları ve karar düzeltme başvuruları ise Sayıştay Temyiz Kurulunca incelenir ve karara bağlanır.

Aşağıda, Tablo 3.2'de 2011-2019 faaliyet yılları arasındaki Sayıştay Temyiz Kurulu ilamlarına ilişkin sayısal veriler gösterilmiştir. Tablo 3.2, Sayıştay Başkanlığının yıllık faaliyet raporları verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 3.2. Sayıştay Temyiz Kurulu İlamları

Yıllar	Önceki Yıldan Devreden Rapor Sayısı	Faaliyet Yılındaki Rapor Sayısı	Toplam Dosya Sayısı	Yargılanan (İlamı Düzenlenen) Rapor Sayısı	Yargılama Yüzdesi
2011	2.215	1.937	4.152	1.458	35,12%
2012	2.694	2.650	5.344	1.842	34,47%
2013	3.502	925	4.427	2.097	47,37%
2014	2.330	941	3.271	1.745	53,35%
2015	1.526	1.115	2.641	1.425	53,96%
2016	1.216	1.248	2.464	1.258	51,06%
2017	1.206	1.680	2.886	1.370	47,47%
2018	1.516	1.401	2.917	1.528	52,38%
2019	1.389	2.379	3.768	1.626	43,15%

Kaynak: www.sayistay.gov.tr

SK'nın 55'inci maddesi gereğince, Sayıştay Temyiz Kurulunca verilen kararlar kesindir. SK'nın 53'üncü maddesine göre ise Sayıştay ilamlarının kesinleştiği tarihten itibaren doksan günlük süre içinde yerine getirilmeleri gerekmektedir. İlam hükümlerini yerine getirmekten ilamı alan kamu idaresinin üst yöneticisi sorumludur.

Sayıştay kararları ile ilgili diğer önemli bir konu ise Sayıştay kararları ile Danıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda hangisinin esas alınacağı ve kesinleşen Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yolunun açık olup olmadığıdır. Bununla ilgili Anayasa'nın 160'ıncı maddesinde;

“Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.”

hükmü bulunmaktadır. Burada yer alan kesinleşmiş Sayıştay ilamlarına karşı idari yargı yolunun kapalı olduğu hükmü, Sayıştay’ın ilamlarının kesinleşmesine kadar yürüttüğü idari işlem ve faaliyetleri için geçerli değildir. Örnek olarak sorumlulardan ifade alınmamış olması veya tebligatın usulsüz yapılmış olması gibi durumlarda idari yargıya başvurulabilecektir (Turguter, 2012: 175).

Sayıştay’ın ilamlarında ahizlerden (ilgililerden) tazmin kararı verilememektedir. İlgililerden kamu zararı alacağının tahsili için sorumlularca sebepsiz zenginleşme hükümleri gereğince adli yargıda rücu davası açmaları gerekmektedir. Ancak sorumluların kamu gücünü kullanarak kamu zararını doğrudan ilgililerden tahsil edilmesi yolunu tercih etmeleri, bazı hukuki problemler çıkarmaktadır. Kamu idaresinin ilgililerden resen tahsilatı, ilgililerce konunun adli ve idari yargıya taşınmasına, böylece adli ve idari yargı ile Sayıştay’ın hesap yargısı arasında hüküm uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Aksoy vd. 2018: 156). Sorumluların açtığı rücu davalarında ise adli yargıda kamu zararının, ilgililer ile kamu idaresinin sözleşmeye dayalı bir özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan bir anlaşmazlık olması nedeniyle adli yargının görev alanına girdiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla Yargıtay, Sayıştay’ın hesap yargısında “ilgililer”in kendilerini savunamadığı gerekçesiyle Sayıştay ilamlarını kesin hüküm olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle ifade edilen nitelikteki bir rücu davasında, konu özel hukuk çerçevesinde tekrar ele alınmaktadır. (Özçelik, 2012: 16). Anayasanın 158’inci maddesine⁵¹ göre ise Sayıştay ilamları ile adli-idari yargı kararları arasındaki uyumsuzluklar uyumsuzluk mahkemesinin görev alanına girmemektedir. Bu nedenle Sayıştay ilamları ile adli yargı kararları arasındaki uyumsuzluklar hukuki bir problem olarak ortaya çıkmaktadır.

⁵¹ “**Anayasa Md. 158:** Uyuşmazlık Mahkemesi adli ve idari yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyumsuzluklarını kesin olarak çözümlemeye yetkilidir...”

3.1.3. Yargılama Yoluyla Kamu Zararının Tespiti

Yargılama yolu ile kamu zararı tespitini, adli ve idari yargı organları yerine getirmektedir. Bu şekilde yapılan tespitler, sayı ve tutar bakımından diğer tespit usullerinden daha az seviyelerdedir. Ancak, kamu zararı durumları her zaman tek başına mali bir olay olarak ortaya çıkmadığından, adli ve idari yargılamada kamu zararının tespit edilebilmesi önem arz etmektedir (Taytak, 2018: 103). Yargılama ile kamu zararlarının tespit edilmesi, doğrudan bu amaçla açılmış bir dava neticesinde veya farklı bir davanın sonucu olarak mahkemelerin kamu zararı olduğuna hükmetmesiyle gerçekleşebilmektedir (Koçberber, 2015: 62).

Adli yargı yoluyla kamu zararlarının tespiti, mahkemeye konu olması bakımından iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Taytak, 2018: 103);

- Kamu idarelerince kontrol, denetim ya da inceleme yolu ile tespiti yapılan, başka bir deyişle herhangi bir ilamın gereği olmayan ve kişilerin rızaensulh yolu ile ödemedikleri kamu zararları nedeniyle adli mahkemelere alacak davası için başvurulabilmektedir. Mahkeme neticesinde kamu zararı kararı ortaya çıkabilmektedir (Uyuşmazlık Mahkemesi 01.04.2014 T., 2014/310 E.; 2014/352 K.).
- Kamu görevlilerinin; zimmet, görevi kötüye kullanma, evrakta sahtecilik, ihaleye fesat karıştırma gibi konusu suç teşkil eden kamu zararları ile ilgili olarak mahkemeye konu olması ve bunun neticesinde verilen kararda kamu zararı ortaya çıkabilmektedir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 192).

İdari yargı organları esasen iki dava türü ile idareleri denetlemektedir. Bunlar, iptal davaları ve tam yargı davalarıdır. İptal davaları ile idari işlemler hukuka uygunlukları bakımından denetlenmekte, tam yargı davalarında ise idari işlem ve eylemlerden kaynaklanan zararların tazmin edilmesi ile ilgili talepler hükmeye bağlanmaktadır. İdari yargı, idarelerin işlemlerini şekil, yetki, sebep, konu ve amaç unsurlarına göre hukuka uygunluğunu denetlemektedir. Nihai olarak, eğer hukuka aykırılık var ise; iptal davalarında işlemin iptaline, tam yargı davalarında ise işlemten kaynaklanan zararların tazmin edilmesine karar verilmektedir (Akyılmaz, 2015: 44).

İdari yargıda kamu zararının tespitinin gerekliliği, çoğunlukla kamu zararlarının idarelerce tahsil ile ilgili işlemlerinin iptali istemiyle idari yargıya konu olmasıyla ortaya çıkmaktadır. Kamu zararları hangi şekilde tespit edilmiş olursa olsun, sorumlular bakımından bazı hukuki sonuçlar doğurmakta ve bu sonuçlar idari işlemlerle gerçekleşmektedir. İdarenin buna ilişkin işlemleri disiplin cezaları, naklen atamaya gerekçe, ihale süreçlerinde görev alamama şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Kamu zararı ile ilgili idari yargıda konu edilen bir diğer idari işlem ise imar planlarıdır. İmar planlarının kamu zararı gerekçesi ile iptal davalarına ilişkin kararlar bulunabilmektedir. Bu tür idari işlemlerin idari yargıya taşınması ve kamu zararı ile bağlantılarının bulunması nedeniyle idari yargıda, kamu zararı konusunun incelenmesi gerekebilmektedir. Kamu zararı kararı, Sayıştay tarafından alınmış ise idari yargı genellikle Sayıştay'ın tespitlerini dikkate alarak karar vermektedir. Kamu zararı idare tarafından tespit edilmiş ise kamu zararının varlığı idari yargıda tekrar teknik inceleme yaptırılarak değerlendirmeye tabi tutulabilmektedir. Böylece idari yargı kararlarında kamu zararı konusu hükme bağlanmaktadır (Akgedik, 2015: 213-220).

Sayıştay'ın hesap yargısı veya adli ve idari yargı organlarının kararları ile kamu zararları tespit edilmiş olmaktadır. Ancak, henüz kamu zararı giderilmiş ve sorumlular yükümlülüklerini yerine getirmiş değildirler. Verilen kamu zararı hükmünün gereği, yükümlüler tarafından yerine getirilmemesi halinde icra gerekebilmektedir. Mahkeme kararlarını yerine getiren ise bu konuda görevli olan icra daireleridir. Yargı organları farklı olsa da kararlarının uygulanması bakımından farklılıklar oldukça azdır. Yargı kararlarının kendisine tebliğ edilmesiyle borçluların yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Borçlular bunu rızaen gerçekleştirmediği takdirde cebri icra yoluna gidilmesi, kamu gücü ile borçluların mal varlıklarına el konulması ve bu malların satılmasıyla edinilen gelirle alacaklar tahsil edilir (Orulluoğlu, 2015: 104-105).

Kamu zararı mevzuatında yargılama yoluyla tespit ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler yargı kararının tebliğinden sonraki süreçle ilgilidir. Yönetmeliğin 7/C maddesinde kamu zararlarının yargılama yoluyla tespiti ile ilgili olarak;

“Mahkemeler tarafından Kanunun 71 inci maddesi kapsamına girdiği tespit edilerek kamu zararı olduğuna hükmedilen kararların idareye tebliğini müteakiben alacak, idareyi temsile yetkili hukuk birimi tarafından takip ve tahsil edilir. İdareyi temsile yetkili hukuk birimi

tarafından mahkeme kararına ve yapılan tahsilata ilişkin olarak takibe yetkili birime bilgi verilir ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının yaptırılması sağlanır.”

düzenlemesi yapılmıştır. Yönetmeliğin 10’uncu maddesinin altıncı fıkrasında ise; “Mahkemelerce hükme bağlanan ve taraflara tebliğ edilen, kamu zararından doğan alacaklara ilişkin kararın kesinleşmesi beklenmeksizin takip işlemlerine başlanır.” denilmiştir. Sayıştay ilamları SK’nın 53’üncü maddesine göre ancak kesinleşmesi ile takibe alınması ve 90 gün içinde yerine getirilmesi gerekmektedir, adli ve idari yargı kararlarında kararın kesinleşmesinin beklenmesine gerek yoktur.

3.2. Kamu Zararı Alacaklarının Takip ve Tahsili

Kamu zararlarında takip süreci, kamu zararı kararı/ilamının idareye bildirilmesi ile başlamaktadır. Yönetmelik hükümleri ile düzenlenen kamu zararının takip işlemleri tespitin yapıldığı usule göre kısmen değişmektedir. Yönetmeliğin 7/A maddesine göre kontrol, denetim ya da inceleme sonucunda tespit edilen ve 7/B maddesine göre Sayıştay’ın tespit ettiği kamu zararlarında alacak takibi, takibe yetkili birim tarafından yapılmaktadır.

Yönetmeliğin 7/C maddesine göre yargılama suretiyle tespit edilen kamu zararlarında ise mahkeme kararının idareye tebliğ edildikten sonra alacak takibini idareyi temsil yetkisi olan hukuk birimince takip ve tahsil edilmektedir. Bu usulde TYB’nin fonksiyonu hukuk birimince kendisine gönderilen kamu zararı ile ilgili bilgilerin (karar, tahsilat vb.) muhasebe kayıtlarını yapmaktır. Yönetmeliğin 7/B maddesine göre Sayıştay ilamlarında ise kamu zararı alacağı rızâen ödenmediği durumda ise takip işlemleri hukuk birimince yerine getirilir.

3.2.1. Kamu Zararı Alacak Takip Dosyasının Açılması

Yönetmeliğin 8’inci maddesinde alacak takip dosyasının TYB tarafından açılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

“(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.”

denilerek, hangi usulde tespit edilmiş olursa olsun kamu zararları için alacak takip dosyasının açılacağı ve ilgili bütün belgelerin söz konusu dosyada muhafaza edileceği belirtilmiştir.

Bu noktada, öncelikle kamu zararının takibi konusunda yetkili ve görevli birimin (TYB) hangisi olduğu sorusunun cevaplanması gereği ortaya çıkmaktadır. Yönetmeliğin 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde, takibe yetkili birim; “Merkezde strateji geliştirme birimlerini, taşrada ise strateji geliştirme biriminin bağlı olduğu üst yöneticinin, alacağın takibi konusunda yetki verdiği birimleri ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Strateji geliştirme birimlerinin kamu idarelerinde hangi birimler olacağı ise, 18.02.2006 tarih ve 26084 sayılı RG’de yayımlanan Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 3’üncü maddesinde (M.d. 3/1-f) “Strateji geliştirme başkanlıkları ve strateji geliştirme daire başkanlıkları ile strateji geliştirme ve malî hizmetlerin yerine getirildiği müdürlükleri ifade eder” şeklinde belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 7/C maddesinde adli/idari mahkeme ilamları ile idareye tebliğ edilen kamu zararlarında takip ve tahsil görevi ilgili kamu idaresinin temsil yetkisi bulunan hukuk birimine verilmişken, Yönetmeliğin 8’inci maddesine göre kamu zararı hangi usul ile tespit edilmiş olursa olsun alacak takip dosyasını açma görevi TYB’ye verilmiştir.

3.2.2. Kamu Zararı Alacağının Muhasebe Kayıtlarına Alınması

TYB tarafından alacak takip dosyasının açılması ile birlikte, muhasebe kayıtlarının yapılması ve tahsilat izleme dosyasının açılması görevleri de yerine

getirilmektedir. Yönetmeliğin 9’uncu maddesinde, kamu zararı ile ilgili yapılacak muhasebe işlemlerine ilişkin esaslar;

“(1) 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.”

şeklinde sıralanmıştır. Maddenin birinci fıkrasındaki muhasebe kayıtlarına alma ve taksitlendirme kararı ile ilgili süreler kamu zararı açısından hak düşürücü değildir. Bu nedenle bu sürelere uyulmamasının zamanaşımı dışında kamu zararı üzerinde bir etkisi olmayacağı söylenebilir. Ancak Yönetmelik hükmüne uyulması idari bir gerekliliktir (Orulluoğlu, 2015: 149).

Öte yandan yönetmeliğin söz konusu fıkrasında “Muhasebe birimine yazılan yazıda faiz başlangıç tarihi de belirtilir.” ifadesinde bahse konu yazının hangi merci tarafından yazılacağı açık bir şekilde belirtilmemiştir. Ancak kamu zararı alacağının takip ve tahsil görevi Yönetmeliğin 7/A ve 7/B maddelerine göre TYB tarafından, 7/C maddesine göre ise “idareyi temsile yetkili hukuk birimi” tarafından yerine getirileceği öngörülmüştür. Bu nedenle söz konusu yazının kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit edilen kamu zararları ile Sayıştay ilâmları ile belirlenen kamu zararlarında TYB tarafından, mahkeme ilamı ile idareye tebliğ edilen kamu zararlarında ise “idareyi temsile yetkili hukuk birimi” tarafından yazılması gerektiği söylenebilir.

Yönetmeliğin 22’nci maddesinin ikinci fıkrasında ise takipten sorumlu olan birimin yöneticilerinin izleme, alacağın tahsil edilmesini veya mahsubunu sağlama görevlerinden;

“Alacağın takibinden sorumlu birim yöneticileri, mahkemeye veya icraya intikal ettirilen alacakların takibinin hangi aşamada olduğunu ilgili hukuk birimleri nezdinde izlemek, icra dairelerince tahsil edildiği bildirilen paraların muhasebe biriminin veznesine veya banka hesabına yatırılmasını ve sorumluların ve/veya ilgililerin borçlarına mahsubunu sağlamak zorundadırlar.”

şeklinde bahsedilmiştir. Burada kullanılan “takipten sorumlu birim” ile yalnızca Yönetmeliğin 4-1/1) maddesinde tanımlanan “takibe yetkili birim”in değil, duruma göre takipten sorumlu olabilen “idareyi temsile yetkili hukuk birimi”nin ifade edilmek istendiği söylenebilir.

3.2.2.1. Kamu Zararının Oluştığı Tarih ve Faiz Başlangıcı

Bu aşamada kamu zararının olduğu tarihin nasıl tespit edileceği ve faiz başlangıcında esas alınacak tarihin nasıl belirlendiğinin açıklanması gerekmektedir. Nitekim hem kamu zararının muhasebe kayıtlarına alınmasında hem de sorumlu ve ilgililere tebliğinde kamu zararının borcunun doğduğu tarih ve faiz başlangıç tarihinin belirtilmesi gerekmektedir. Kamu zararının olduğu tarih ve faiz başlangıç tarihi, kamu zararının tespit edildiği ilamda belirtilmiş ise muhasebe kayıtlarında ve sorumlu ile ilgililere tebliğde bu tarihler esas alınmaktadır. Ancak kamu zararı ilamında söz konusu tarihler belirtilmemişse, TYB karar tarihini esas alacaktır. İdarenin kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit ettiği kamu zararlarında ise “EK-1 Değerlendirme Formu” içeriğinde “kamu zararının olduğu tarih” bölümünde belirtilen tarih esas alınacaktır. Kontrol, denetim ya da inceleme görevini yürütenler Yönetmeliğin 17’nci maddesinde yer alan hükümlere göre kamu zararının olduğu tarihi belirleyeceklerdir. Buna göre;

- a) Vezne ve ambar açıkları ile diğer muhasebe yetkilisi mutemetlerinin açıklarında, açığın meydana geldiği tarihte, bu tarihin bilinmediği durumlarda olayın tespit edildiği tarihte,
- b) İş, 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,
- c) 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,
- ç) İş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan ya da mevzuatında öngörülmediği halde yapılan yersiz ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihte,

d) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması hallerinde, söz konusu işlemin zaman aşımına uğradığı tarihte,

e) Hakedişlerden kesinti suretiyle yapılan gelir tahsilatının eksik yapılması hallerinde, tahsilat tutarının gelir kaydedilmesi gerektiği tarihte,”

kamu zararlarının oluşmuş kabul edileceği belirtilmiştir. Kamu zararının oluştuğu tarihin belirlenmesi, kamu zararının zaman aşımına uğrayacağı tarihin tespiti açısından da önemlidir (Orulluoğlu, 2015: 175).

Yönetmeliğin 17’nci maddesi ile ilgili önemli bir hususun belirtilmesinde yarar vardır. Kamu zararlarının belirlenmesinde esas alınacak kriterlerin sıralandığı Yönetmeliğin 6’ncı maddesi ile kamu zararının oluştuğu tarihin belirlenmesine ilişkin hükümlerin bulunduğu 17’nci maddesi arasında tam bir uyum bulunmamaktadır. Danıştay’ın kamu zararının belirlenmesi hususunda yalnızca, KMYKK’nın 71’inci maddesinde belirtilen halleri kabul edip, Yönetmeliğin 6’ncı maddesinde ilave olarak düzenlenen halleri kabul etmediği ve Yönetmeliğin 17’nci maddesindeki kamu zararının oluştuğu tarihe ilişkin hükümlerin 6’ncı madde hükümlerini karşılamadığı göz önüne alındığında, özellikle idare nezdinde kontrol, denetim ve inceleme görevini yürütecek kamu görevlileri açısından Yönetmeliğin 17’nci maddesinin kafa karıştırıcı olduğu söylenebilir (Danıştay İkinci Dairesi 21.09.2010 T., 2010/536 E.; 2010/3483 K.).

KMYKK’nın 71’inci maddesinde ve Yönetmeliğin 12’nci maddesinde kamu zararlarının, oluşma tarihleri esas alınarak hesaplanan faizleri ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir. Hesaplanacak faize ilişkin oran, her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan “Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Tebliğ” ekinde tablo ile gösterilmektedir. Ancak bunun bir istisnası bulunmaktadır. Eğer bulunulan yılın ikinci altı aylık diliminde TCMB’nin 30 Haziran gününde yürüttüğü reeskont ve avans faiz oranı önceki 31 Aralık günü yürütülen faiz oranından beş puan ya da daha fazla gerçekleşmesi halinde yeni orana göre işlem yapılması gerekmektedir (Orulluoğlu, 2015: 182). Kamu zararında faiz ile ilgili genel hükümler, Yönetmeliğin 18’inci maddesinde;

“(1) Kamu zararından doğan alacaklarda ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faizin başlangıç tarihi, kural olarak zararın oluştuğu tarihtir.

(2) 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.

(3) 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.

(4) Borç aslına faiz dahil edilerek, tekrar faiz yürütülemez.

(5) Taksitlendirilen alacaklara, anlaşma tarihindeki faiz oranı uygulanır. Kamu zararının oluştuğu tarihten anlaşma tarihine kadar olan faiz ayrıca hesaplanır. Ödeme planında anapara ile hesaplanan faiz ayrı ayrı gösterilir. Taksitlerin ödenmesinde sadece anaparaya anlaşma tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için faiz hesaplanır.

(6) Kamu zararından doğan alacaklara uygulanacak faiz konusunda aksine bir hüküm bulunmayan hallerde 4/12/1984 tarihli ve 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri uygulanır.”

şeklinde sıralanmıştır. Söz konusu madde hükümünde faiz başlangıç tarihi ile ilgili karışıklığa veya eşitsizliğe neden olacak bir durum bulunmaktadır. Maddenin birinci fıkrasına göre kamu zararlarına oluştuğu tarih esas alınarak faiz yürütülmesi gerekmektedir, Sayıştay’ın hesap yargısı ve adli/idari yargılama neticesinde tespit edilen kamu zararlarında faiz başlangıç tarihi belirtilmemiş ise hüküm tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. SK’nın 53’üncü maddesinin ikinci fıkrasında⁵² ise zaten hüküm tarihinin faiz başlangıç tarihi olduğu belirtilmiştir. Böylece kontrol, denetim veya inceleme yoluyla tespit edilen ve tahsili tamamlanan kamu zararları ile Sayıştay veya mahkeme ilamları ile tahsil edilen kamu zararlarında faiz miktarları farklı olacaktır. Aynı kamu zararı olayının kontrol, denetim ve inceleme yoluyla tespiti ile birlikte Sayıştay’ın hesap yargısına veya adli/idari yargılamaya konu olması durumunda, kamu idarelerinin kamu zararını sorumlu ve ilgililerden tahsilinde kişiye göre (mahkeme veya Sayıştay kararının beklenilmesi nedeniyle) farklı faiz başlangıç tarihi uygulamalarına neden olabilecektir (Aksoy vd. 2018: 154-155).

3.2.3. Kamu Zararı Alacağının Tebliğ ve Takip İşlemleri

Kamu zararı ile ilgili TYB tarafından alacak takip dosyasının açılması, sorumlu ve ilgililer adına muhasebe kayıtlarının yapılması ile birlikte yapılacak bir diğer işlem ise tebliğ işlemlerinin yapılmasıdır. Sayıştay’ın kesin hükme ilişkin ilamları ve Mahkeme

⁵² “İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur.”

ilamları ile belirlenen kamu zararlarında taraflara tebliğin söz konusu yargı organlarınca gerçekleştirildiği, dolayısıyla bu konuda TYB'nin tebliğ görevi bulunmadığı anlaşılmaktadır. Nitekim Yönetmeliğin 10'uncu maddesinin beşinci fıkrasında “Kesinleşen Sayıştay ilâmlarının tebliğinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri uygulanır.” hükmü bulunmakta ve SK'nın 52'nci maddesinin birinci fıkrasında⁵³ ise Sayıştay ilamlarının sorumlulara tebliğ edileceği belirtilmektedir. Yönetmeliğin aynı maddesinin⁵⁴ altıncı fıkrasından ise kamu zararı alacakları ile ilgili mahkeme kararlarının taraflara tebliğinin mahkemelerce gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır.

Kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit edilen kamu zararlarında ise TYB tarafından tebliğ işlemi gerçekleştirilmektedir. Yönetmeliğin 10'uncu maddesinin;

“(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.”

fıkraları ile kamu zararının tebliğinde TYB'nin dikkat edeceği hususlar belirtilmiştir. Yönetmeliğin söz konusu maddesinin üçüncü fıkrasında ise Sayıştay sorguları üzerine üst yöneticinin başlattığı kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit edilen kamu zararlarında da ilk iki fıkradaki hükümlere göre hareket edileceği belirtilmiştir.

3.2.3.1. Kamu Zararına İtiraz veya Sulh Başvurusu

Yönetmeliğin 10'uncu maddesinde göre; kontrol, denetim ya da inceleme sonucu tespit edilen kamu zararına ilişkin kararın sorumlu ve ilgililere tebliği sonrasında, sorumlu ve ilgililer tarafından otuz günlük süresi içerisinde;

⁵³ “Sayıştay ilamları; sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir.”

⁵⁴ “Mahkemelerce hükme bağlanan ve taraflara tebliğ edilen, kamu zararından doğan alacaklara ilişkin kararın kesinleşmesi beklenmeksizin takip işlemlerine başlanır.”

- Kamu zararından kaynaklanan borcunu ödeyebilir,
- Sulh teklifinde bulunabilir veya
- İtiraz edebilir.⁵⁵

İtiraz ile sulh başvurularına ilişkin değerlendirme sürecinde sekretarya görevini TYB yürütür. İtiraz edilmesi halinde, itiraz 15 gün içerisinde üst yönetici tarafından sonuçlandırılır. Üst yönetici isterse harcama birimi ile hukuk biriminin görüşünü alabilir. Sorumlu veya ilgililerce kendilerine verilen otuz günlük süre içinde kamu zararı tutarının idareye ödenmiş olması, itiraz edilmesine engel değildir (Orulluoğlu, 2015:159). Sulh başvurularında ise sorumlu ya da isteklilerin taksitlendirme istekleri değerlendirilmiş olur⁵⁶. Değerlendirme Yönetmeliğin 16 ve 13'üncü maddelerine göre hareket edilerek neticelendirilir.

Kamu zararına itiraz edilmiş olmasının veya idarenin itirazı değerlendirme süresinin, tebliğde sorumlu veya ilgililere tanınan otuz günlük ödeme süresi üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Sonuç itibariyle tebliğde belirtilen kamu zararı tutarının otuz günlük süre içerisinde idareye ödenmesi gerekmektedir (Orulluoğlu, 2015: 158).

Yine Yönetmeliğin 10'uncu maddesine göre; sorumlu ve ilgililerce otuz günlük süre içinde yukarıda yer alan üç seçenekten herhangi birine göre hareket etmemesi halinde, sürenin bitmesinden itibaren veya itiraz ya da sulh teklifinin idarece reddedilmesi halinde ise ret tarihi itibariyle, beş iş günü içinde alacak takip dosyası, kamu zararı alacağının tahsil edilmesi için idareyi temsil etmeye yetkili hukuk birimine TYB tarafından gönderileceği belirtilmiştir. Böylece idarenin kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit ettiği kamu zararlarına ilişkin yapılan tebliğ sonrası alacağın rızaen ödenmemesi ya da sulh talebinde bulunulmaması halinde, idarenin alacağını yargı kararı yoluyla tahsil etmesi gerektirmektedir (Akyılmaz, 2011: 70). Buna göre, temsile yetkili hukuk birimince özel hukuk hükümleri doğrultusunda alacak dava edilerek

⁵⁵ “Yönetmeliğin önceki versiyonunda itiraz süresi yedi gün ve sulh başvurusu ile ilgili bir süre şartı öngörülmemişken 15/6/2019 tarihli ve 30802 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 14/6/2019 tarihli ve 1147 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bu süre 30 güne çıkarılmıştır.”

⁵⁶ “**Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Md. 10-2/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.”

tahsilatı yapılacak başka bir deyişle alacak hükmen tahsil edilecektir (Bülbül vd. 2015: 72).

Yönetmelikte Sayıştay ve mahkeme ilamları ile belirlenen kamu zararlarının doğrudan 09.06.1932 tarih ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK) hükümlerince takip ve tahsil edileceği belirtildiğinden alacağın hükmen tahsil edilmesinin kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit edilen kamu zararlarında geçerli olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır (Bülbül vd. 2015: 74).

İdarenin hükmen tahsil için harekete geçmesinden sonra tahsil sürecinin adli yargıda devam edeceği düşünülebilir. Ancak kendilerine kamu zararı tutarını ödemeleri için tebligat yapılan sorumlu ve ilgililerin alınan kamu zararı kararını iptal istemi ile idari yargıda dava açmaları söz konusu olabilmektedir (Uyuşmazlık Mahkemesi 01.04.2014 T., 2014/310 E.; 2014/352 K.).

3.2.3.2. Kamu Zararı Alacağının Güvenceye Alınması

Henüz kamu zararı tespiti tebliğ edilmemişken sorumlu ve ilgililer, mal varlıklarını hileli devir vb. şekillerde kaçırmaya veya izlerini kaybettirmeye yönelebirlirler. Bu nedenle, kamu zararından kaynaklanan alacağın tahsilinin şüpheli olması ve üst yöneticinin de gerekli görmesi halinde kamu zararı alacağını güvence altına alabilmek için ihtiyati haciz işlemleri yapılabilmesinin önü açılmıştır. Burada üst yöneticiye verilen yetkinin beraberinde sorumluluk getirmesi beklenebilir. Ancak, ihtiyati haciz için gerekli şartlar mevcutken bu yönde bir karar almayan üst yöneticinin sorumluluğuna yönelik bir ifade bulunmamaktadır. Bu durum, Yönetmeliğin 11'inci maddesinde;

“9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda ihtiyatî haciz için öngörülen şartların⁵⁷ varlığı ve kamu idaresi üst yöneticisinin de gerekli görmesi halinde, mahkeme kararı veya

⁵⁷ “İhtiyati haciz şartları, Madde 257: Rehinle temin edilmemiş ve vadesi gelmiş bir para borcunun alacaklısı, borçlunun yedinde veya üçüncü şahısta olan taşınır ve taşınmaz mallarını ve alacaklarıyla diğer haklarını ihtiyaten haczettirebilir.

Vadesi gelmemiş borçtan dolayı yalnız aşağıdaki hallerde ihtiyati haciz istenebilir:

1 – Borçlunun muayyen yerleşim yeri yoksa;

2 – Borçlu taahhütlerinden kurtulmak maksadıyla mallarını gizlemeğe, kaçırmaya veya kendisi kaçmağa hazırlanır yahut kaçır ya da bu maksatla alacaklının haklarını ihlâl eden hileli işlemlerde bulunursa;

Sayıştay ilâmı tebliğ edilinceye kadar, alacaklı kamu idaresince kamu alacağını güvence altına almak amacıyla yetkili mahkemeden karar alınarak, sorumluların ve ilgililerin mal, hak ve alacakları üzerine ihtiyatî haciz konulur.”

şeklinde hükme bağlanmıştır.

Yönetmeliğin aynı maddesinin ikinci fıkrasına göre; alınan ihtiyatî haciz kararının uygulanmasının, karar tarihinden itibaren on gün içerisinde icra dairesinden istenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ihtiyatî haciz kararının kendiliğinden kalkacaktır. Eğer ihtiyatî haciz kararının yerine getirilmesinde icra dairesi gecikirse, alacaklı kamu idaresinin temsil yetkisi bulunan hukuk birimi tarafından, kararı yerine getirmesi gereken icra dairesinin bağlı bulunduğu icra mahkemesine başvurularak karar hükmünün gerçekleştirilmesi istenir.

3.2.4. Kamu Zararından Kaynaklanan Alacakların Tahsili

Kamu zararı kaynaklı alacakların nasıl tahsil edileceği Yönetmeliğin 12’nci maddesi ve devam maddelerinde belirlenmiştir. Buna göre; kamu zararları, zararın meydana geldiği tarih itibarıyla ilgili mevzuatınca hesaplanacak faiziyle beraber tahsil edilir. Kamu zararından kaynaklanan alacaklar üç şekilde tahsil edilebilmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Rızaen ve sulh yolu ile ödenmesiyle,
- 6098 sayılı TBK hükümlerince takas yoluyla,
- İcra yolu ile tahsil edilerek.

3.2.4.1. Kamu Zararı Alacağının Rızaen ve Sulh Yolu ile Tahsilatı

Rızaen tahsilat kamu zararının sorumlu veya ilgililere tebliğinden sonra itiraz edilip edilmemesi fark etmeksizin borcun otuz günlük süre içinde idarenin hesabına ya da muhasebe birimine ödenmesidir (Orulluoğlu, 2015: 159). Rızaen tahsilatta idarenin mahkeme ya da icraya başvurmuş olup olmamasının bir etkisi bulunmamaktadır. Mühim

Bu suretle ihtiyatî haciz konulursa borç yalnız borçlu hakkında muacceliyet kesbeder.”

olan üst yöneticinin onayının ve sorumlu veya ilgililerin yazılı bir şekilde bu tahsilata muvafakatinin olmasıdır. Bu kurala uyulmadığı ve resen tahsilat yapıldığı takdirde, tahsilat mevzuata aykırı olacaktır (Turguter, 2012: 200).

Rızaen tahsilat sadece maaş ve ücretin kesilmesi yoluyla yapılmamaktadır. Sorumlu veya ilgililerce kamu zararı tutarını defaten ya da Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde öngörüldüğü şekilde taksitle ödenmesi de rızaen tahsilat şeklidir (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 198).

Sulh yolu ile tahsilatta ise rızaen tahsilata benzer şekilde sorumlu veya ilgililerin sulh başvuruları sonrasında idarenin tabi olduğu mevzuata göre idare ile borçluların sulh konusunda anlaşması üzerine, sorumlu veya ilgililerden muvafakat alınarak, kamu zararı alacağının sulhun kesinleşme tarihinden sonraki ayın başından itibaren aylıklarından kesinti yoluyla tahsil edilmesidir. Sulh yolu ile tahsilatın rızaen tahsilattan farkı ise kısaca; rızaen tahsilatta borçlunun tek taraflı borca ilişkin rıza göstermesi söz konusu olmakta ve borç tutarı aynı kalmakta iken, sulh yolu ile tahsilatta çift taraflı bir pazarlık ve anlaşma söz konusu olmakta ve genellikle ödenecek tutar tespit edilen kamu zararı tutarından aşağı çekilebilmektedir (Akalan, 2011: 28).

Yönetmeliğin 10-2-b) maddesine göre sulh işlemleri, KMYKK'ya ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan genel ve özel bütçeli kamu idareleri için 659 sayılı KHK'ya göre, mahalli idareler ve KMYKK'nın (IV) sayılı cetvelinde yer alan sosyal güvenlik kurumlarında ise kendi özel mevzuatlarına göre yürütülmektedir.

659 sayılı KHK kapsamında gerçekleşen sulh işlemleri neticesinde anlaşma sağlansın veya sağlanmasın buna ilişkin düzenlenen tutanakların ilam hükmünde olduğu aynı KHK'nın 10'uncu maddesinde belirtilmiştir.

Rızaen veya sulh yolu ile tahsilat ile ilgili olarak, Yönetmeliğin 13'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında; "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 olamaz." hükmü bulunmaktadır.

3.2.4.2. Kamu Zararı Alacağının Takas Yoluyla Tahsilatı

Takas esas itibariyle borçlar hukuku alanında yer alan ve borçlunun tek taraflı, şekil şartı olmaksızın, irade beyanıyla kullanılarak borcu sonlandıran bir araçtır. Tarafların her ikisinin birbirine borçlu olduğu bu durumda, borçlulardan birinin takas iradesini beyan etmesi ile bakiyelerinin karşılanabildiği tutar kadar borç sonlanmış olur (Eren, 2018: 1304-1310).

Yönetmeliğin 14'üncü maddesinde kamu zararından kaynaklanan alacaklarda; sorumlu ve ilgili olarak kamu idaresine borçlu olan kişilerin, aynı zamanda söz konusu kamu idaresinden özel hukuk ilişkisine dayalı tahsil edilebilir hale gelmiş alacaklarının olması durumunda, 6098 sayılı TBK hükümlerince takas yoluyla tahsil edilebileceği belirtilmiştir. Takas yoluyla tahsilde;

- Kamu zararından dolayı alacaklı olan kamu idaresi ve sorumlu/ilgililerin birbirlerine alacak ve borçlarının bulunması,
- Takasa konu alacak ve borcun nakit olması,
- Takasa konu alacak ve borcun tamamının vadesinin dolmuş olması,
- Takas gerçekleşmeden önce sorumlu ya da ilgililere borcu ile alacağının takas yoluyla mahsup edileceğinin yazılı olarak bildirilmesi ya da borcu ile alacağının talep ettiği zaman takas edileceğinin beyanı,

şartlarına uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken birincil koşul sorumlu ya da ilgililerin kamu zararı nedeniyle borçlu oldukları kamu idaresinden özel hukuk ilişkisinden kaynaklı alacağının bulunması gerekliliğidir. Bu bakımdan, sorumlu olabilen kişilerin kamu görevlisi olma zorunluluğu göz önüne alındığında, takas yolu ile tahsilatın çoğunlukla “ilgililer” açısından mümkün olacağı söylenebilir. Nitekim ilgililerin kamu idareleri ile ilişkileri çoğunlukla (özellikle kamu alımları nedeniyle sözleşmeye bağlanan işlerde) özel hukuk ilişkisine dayanmaktadır. Sorumluların aylıkları ise kamu hukukuna dayanan bir alacak olduğundan, kamu görevlisinin maaşından yapılan kesinti ve mahsupların ancak rızaen, sulh yolu ile veya icra yolu ile gerçekleştirilebileceği söylenebilir.

3.2.4.3. Kamu Zararı Alacağının İcra Yolu İle Tahsilatı

Yönetmeliğin 15'inci maddesinin birinci fıkrasında; “Sayıştay ve mahkeme ilâmları ile hüküm altına alındığı halde sorumluları ve/veya ilgilileri tarafından rızaen ödenmeyen kamu zararından kaynaklanan alacaklar, 2004 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.” hükmü ile icra yolu ile tahsilatın Sayıştay ve mahkeme ilamları ile tespit edilen ve rızaen tahsil edilemeyen kamu zararı alacaklarında söz konusu olduğu belirtilmiştir.

İcra takibi ilamlı ve ilamsız olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir. İlamsız icrada borçlunun mal varlığına mahkeme kararı olmaksızın müdahale edilebilmekte böylece alacak tahsil edilebilmektedir. İlamlı icra ise bir mahkeme kararı gerekçesi ile alacağın borçlunun mal varlığından karşılanmasıdır. Kamu zararı alacaklarında ise mevzuatından anlaşıldığı üzere ilamlı icra usulü benimsenmiştir. Bununla birlikte 659 sayılı KHK kapsamında sulh işlemleri sonunda düzenlenen tutanaklar da ilam hükmündedir. Bu nedenle söz konusu KHK kapsamında düzenlenen tutanaklarla hüküm altına alınan kamu zararı alacakları için de icra yolu ile tahsilata gidilebilecektir (Orulluoğlu, 2015: 168-172).

Yönetmeliğin 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise alacak takip dosyasının tamamlanması ve icra takibi için mal varlığı araştırmasının hangi esaslara göre gerçekleştirileceği;

“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.”

hükmü ile belirtilmiştir. Buna göre yapılan araştırma neticesinde sorumlu ya da ilgililere ait mal varlığına rastlanılamaması durumunda Yönetmeliğin “Kamu zararından Doğan Alacakların Silinmesi” hükümlerine göre hareket edilmesi gerekmektedir.

3.2.5. Kamu Zararı Alacağının Taksitlendirilmesi

Kamu zararından kaynaklanan alacakların, sorumlu veya ilgililerce talep edilmesi üstüne alacaklı kamu idaresi tarafından taksitlendirilebileceği Yönetmeliğin 16’ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, azami beş yılı kapsayacak bir süre içinde asıl alacak faizi ile beraber tahsil edilmelidir.

Taksitlendirme işlemleri KMYKK’ya ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan genel ve özel bütçeli kamu idarelerinde 659 sayılı KHK’ya göre, mahalli idareler ve KMYKK’nın (IV) sayılı cetvelinde yer alan sosyal güvenlik kurumlarında ise kendi özel mevzuatlarına göre yürütülmektedir.

Sorumlu ve ilgililerce yapılan taksitlendirme talebi sonrasında, TYB ile borçlular arasında taksitlendirmeye ilişkin, süre, taksit sayısı ve meblağlarıyla ödeme dönemlerinin belirlendiği bir ödeme planı hazırlanır. Ayrıca borçlulardan ödeme planına uyacaklarına ve taksitlerini vade tarihlerinde düzenli bir şekilde ödeyeceklerine ilişkin “borç senedi ve kefaletname” alınması gerekmektedir. Borçlular taksitlendirme taleplerini içeren dilekçelerinde yer alan ilk taksit tutarını hemen, diğerlerini de düzenli bir şekilde faizi ile beraber ödeyebilirler. Yetkili merciden taksitlendirme onayı alındığında onaylanan taksit tutarları ödenenlerden fazla olması halinde, aradaki farkın peşin olarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

Borçluların onaylanan ödeme planı ile “borç senedi ve kefaletname” şartlarına uymayarak taksitlerden birini vade tarihinde ve faiziyle beraber eksiksiz bir şekilde ödememesi durumunda alacağın tümü muaccel olmaktadır. Böylece söz konusu alacağın muaccel olma tarihi itibarıyla “21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanan faiz” ile birlikte genel hükümlere göre takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir.

Anlaşıldığı üzere taksitlendirme işlemi idarenin kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit ettiği ve sorumlu/ilgililere tebliğ ettiği kamu zararlarında, sorumlu/ilgililerin başvurusu üzerine, Yönetmeliğin sulh ve taksitlendirme hükümleri çerçevesinde yerine getirilmektedir. Ancak Sayıştay ilamları ile tespit edilen kamu zararlarında ilam hükümlerini uygulama sorumluluğu ilgili kamu idaresinin üst yöneticisine ait olduğundan, Sayıştay ilamlarında belirtilen kamu zararlarını da üst yöneticilerin taksitlendirme yetkisinin olduğu söylenebilir (Bülbül vd. 2015: 76).

3.2.6. Kamu Zararlarında Zamanaşımı

KMYKK'nın 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.”

hükmü ile kamu zararlarında zamanaşımına ilişkin temel kurallar belirlenmiştir. Yönetmeliğin 19 ve 20'nci maddelerinde ise;

- Kamu zararından kaynaklanan alacakların zamanaşımı süresinin, zamanaşımını durduran ve kesen genel hükümler saklı olmak üzere on yıl olduğu;
- Kamu zararının oluşma tarihi olarak kabul edilen tarihten sonraki mali yıl başından itibaren on yıllık zamanaşımı süresinin işlemeye başlayacağı ve onuncu yılın sonlanmasıyla biteceği;
- Asli zamanaşımına uğrayan kamu zararı kaynaklı alacaklarının faizlerinin de zaman aşımına uğrayacağı;
- Zamanaşımına uğrayan kamu zararı alacaklarının ilgili/sorumlularca rızaen her zaman ödenebileceği;
- Kamu zararından kaynaklanan alacakların zamanaşımı 6098 sayılı TBK hükümlerine göre kesilip ve duracağı;
- Zamanaşımının kesilmesi halinde, kesilme tarihi itibarıyla zamanaşımı süresi yeniden baştan başlayacağı;

- Zamanaşımının durması halinde ise, ancak durmaya sebep olan halin ortadan kalkmasıyla zamanaşımının kaldığı yerden işlemeye devam edebileceği;
- Sorumlu/ilgililerin borçlarını bir senetle kabul etmesi ya da mahkeme kararı ile borcun belirlenmiş olması halinde zamanaşımı süresi yeniden on yıl olacağı;

belirtilmiştir. Yukarıda yer alan düzenlemelerden anlaşıldığı üzere, on yıllık zamanaşımı süresi kamu zararının tespiti ve tahsili süreçlerinin tamamını kapsamaktadır. (Aksoy ve Kızılkaya, 2017: 207).

3.2.6.1. Zamanaşımını Kesen ve Durduran Haller

Zamanaşımını durduran haller TBK'nın 153'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemenin kamu zararından kaynaklı alacaklarla ilgili olanları;

- Borçlunun, alacağın üzerinde intifa (yararlanma) hakkının olması durumunda, bu hak devam ettiği sürece,
- Alacağın, Türk mahkemelerinde dava edilme imkanı olmadığı durumlarda, bu durum devam ettiği sürece,
- Alacaklı ile borçlu sıfatları aynı kişide birleşmiş ise ve birleşme ilerleyen zamanda geçmişe etki edecek şekilde ortadan kalması halinde, söz konusu durum açığa çıkana kadar geçen süreçte,

şeklinde özetlenebilir. TBK'nın 154'üncü maddesinde ise zamanaşımını kesen haller iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar;

- Borçlunun borcunu ikrar etmesi (yani kabullendiğini belli etmesi) halinde, bilhassa asıl borca ya da faizine ilişkin ödeme yapmışsa veya kefil göstermiş ya da rehin vermişse,
- Alacaklının dava ya da def'i suretiyle mahkemeye ya da hakeme başvurması, icra takibi yapması veya iflas masasına başvurması halinde,

zamanaşımı kesilmekte ve zamanaşımı süresi en başından tekrar başlamaktadır.

3.2.7. Kamu Zararından Kaynaklanan Alacakların Silinmesi

Kamu alacaklarının silinmesiyle ilgili esaslar, KMYKK'nın 79'uncu maddesinde⁵⁸ düzenlenmiştir. Bununla birlikte KMYKK'nın 37'nci maddesinde tahsili zamanaşımına uğramış gelirlerin silinmesiyle ilgili usul ve esasların ilgili kanunlarda bulunan hükümler saklı kalmak koşuluyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği belirtilmiştir. Kamu zararından kaynaklanan alacakların silinmesi ise Yönetmeliğin 21'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Zaruri ya da mücbir sebepler ile takip ve tahsili mümkün olmayan, icra takibi ve davaya konu olmamış kamu zararlarından kaynaklanan alaklardan merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilen miktara kadar olanları kayıtlardan çıkarmaya;
- Tahsil edilmesi için yapılması gereken takip gideri alacağın asıl tutarını aşacağına anlaşılmaması sebebiyle, icra takibi ve davaya konu edilmeyen kamu zararı alacaklarından merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilen miktara kadar olanları kayıtlardan çıkarmaya;

üst yöneticiler yetkilidir. KMYKK'ya ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan idarelerin yukarıda belirtilenler dışındaki alacakların silinmesi, 659 sayılı KHK hükümlerince, mahalli idareler ve (IV) sayılı cetvelde yer alan idarelerde ise kendi mevzuatlarında yer alan hükümlere göre yerine getirilir.

Alacak takibinden vazgeçilmesine ilişkin onay alındıktan sonra, TYB alacağın muhasebe kayıtlarından çıkarılmasını sağlamak üzere söz konusu onayı muhasebe birimine gönderir.

Eğer kamu zararı alacağını tahsil için dava açılmışsa ve dava kamu idaresinin aleyhine sonuçlanmış ve Yargıtay'ın onaması ile hüküm kesinleşmişse ya da kamu idaresi faydalı görülmemesi nedeniyle yetkili makamın onayını alarak temyizden

⁵⁸ “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.”

vazgeçmişse, Yargıtay ilamı ya da temyizden vazgeçildiğine ilişkin onay ve buna dair aleyhteki mahkeme kararı, hukuk birimi tarafından TYB'ye gönderilir. Alacağın kayıtlardan çıkarılmasını sağlamak üzere, bahse konu belgelerin birer onaylı örneği, muhasebe birimine ulaştırılır.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Türk kamu mali hukukunda kamu zararının incelendiği bu çalışmada, kamu zararı kavramı, tarihsel gelişimi ve yasal çerçevesi ile birlikte ele alınmış, KMYKK ve ilgili diğer mevzuat hükümleri ile yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu bağlamda Türk kamu mali hukukunda kamu zararı ile ilgili değerlendirme sonuçları ve buna ilişkin önerilere aşağıda yer verilmiştir.

Türk kamu mali yönetiminde Tanzimat dönemine kadar kamu zararı denilebilecek durumların telafisinin, zamanla değişmekle birlikte devlet geleneklerine, idarecilerin anlayışına ve İslam hukukuna göre şekillenen müsadere uygulamaları ile sağlandığı söylenebilir. Kısaca, kabahatli bulunan kişinin mal varlıklarına kısmen veya tamamen el konularak kamuya devredilmesi şeklinde ifade edilebilen müsadere usulünün, Göktürk, Hun, Selçuklu ve Osmanlı Devletlerinde uygulandığı bilinmektedir. Müsadere uygulamasında zarar-tazmin dengesinin gözetildiği uygulama örnekleri olmakla birlikte, müsadere uygulamasının siyasi amaçla kullanıldığı, mülkiyet ve miras hakkının zedelendiği, kamu görevlisi olmayanlara dahi uygulandığı dönemler olmuştur.

Modern anlamda kamu zararı kavramının gelişiminin, anayasal düzene geçişin bir nevi hazırlığının yapıldığı Tanzimat Döneminde başladığı söylenebilir. Tanzimat Dönemi ile birlikte anayasal yönetimin temelleri atılmaya başlanmıştır. Kamu zararı ile güçlü bir bağı bulunan Sayıştay'ın (Divan-ı Muhasebat) kuruluşu yine bu dönemde gerçekleşmiştir. I. ve II. Meşrutiyet dönemlerinde bütçe hakkının doğuşu ile yani kamu gelir ve giderlerinin belirlenmesinde, yetkinin millete ait olmasıyla birlikte Sayıştay'ın gelişimini sürdürdüğü ve kamu mali yönetimi mevzuatının oluşumu izlenmektedir. Meşrutiyet dönemlerinin tecrübeleri ile Cumhuriyet döneminde 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun düzenlendiği ve 1927'de yürürlüğe girerek uzun yıllar yürürlükte kaldığı, 2003 yılında ise yerini KMYKK'ya bıraktığı görülmektedir.

Muhasebe-i Umumiye Kanununa kıyasla kamu mali yönetimine daha bütüncül bir yaklaşımı bulunan KMYKK, mali mevzuata kazandırdığı birçok yeni kavramla birlikte “kamu zararı” kavramını düzenlemiştir. KMYKK'nın 71'inci maddesinde “kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden

olunmasıdır.” şeklinde kamu zararı tanımlanmıştır. Ayrıca KMYKK’nın söz konusu maddesine dayanılarak 27.09.2006 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır.

KMYKK ve Yönetmelik hükümlerine göre, bir duruma kamu zararı denilebilmesi için gereken şartlar kısaca; kamu görevlisi, kusur, mevzuata aykırılık, zarar ve bunların ilişkisini ortaya koyan illiyet bağının varlığı olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak, kamu zararları değerlendirilirken bileşenlerinin kapsamı ve nasıl yorumlanacağı da önem arz etmektedir. Çünkü mevzuat düzenlemelerinde ilgili tüm kavramlar tanımlanmadığı gibi yargı organları arasında farklı yorumlara rastlanılabilmektedir.

KMYKK’nın amaçları doğrultusunda kamu zararı kavramının üstlendiği birincil misyon şüphesiz kamu kaynağının korunmasıdır. Bu nedenle, kamu zararı hususunda üzerinde en fazla durulan konulardan biri kamu kaynağının kapsamı ve nasıl yorumlanacağı olmuştur. KMYKK’da ve Yönetmelikte yapılan tanımlardan ilgili kamu idaresinin kaynağının mı yoksa bütün kamu idarelerine ait kaynakların mı esas alınacağı anlaşılamamaktadır. Kamu zararının belirlenmesine esas haller ve Sayıştay kararları göz önüne alındığında ise ister genel anlamda kamu kaynağına ilişkin olsun, ister ilgili kamu idaresinin kaynağına ilişkin olsun kamu zararının diğer şartlarını taşıyan bir durum var ise kamu zararı olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. **Ancak bu konuda tereddütlerin giderilmesi için kamu kaynağında eksilmeye neden olunması veya artışın engellenmesi halinin ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.**

Kamu zararı kavramını anlamlandırmada çok önemli bir yere sahip olmasına karşın “kamu görevlisi” kavramının tanımı kamu zararı mevzuatında yapılmamıştır. Diğer mevzuat düzenlemeleri ve yargısal kararlarda ise kamu görevlisi tanımı ve kapsamı farklı şekillerde ele alınmıştır. Dolayısıyla kamu zararı açısından sınırları tam olarak belirli ve tartışmaya mahal vermeyecek bir kamu görevlisi tanımı bulunmamaktadır. **Bu bağlamda KMYKK veya Yönetmelikte kamu zararlarında esas alınacak kamu görevlisi tanımının tereddütlere yol açmayacak şekilde yapılması gerekmektedir.**

İlgili kavramı ise Yönetmelikte; “Kendisine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek ve/veya tüzel kişi ya da kişiler” şeklinde tanımı yapılmasına karşın tanımında herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Buna göre, “yersiz veya fazla ödeme yapılan”

kişiler gerçek ve tüzel kişiler olabileceği gibi başka bir kamu kurumu da olabileceğinden, kamu kurumlarının “ilgili” olabileceği sonucuna varılmaktadır. Ancak, kamu kurumlarının ilgili olduğu kamu zararında nasıl hareket edileceğine ilişkin mevzuatta açık ve anlaşılır bir düzenleme bulunmamaktadır. **Bu bağlamda, kamu idarelerinin bir kamu zararı durumuna “ilgili” olarak dahil olmaları halinde izlenecek süreçlerin mevzuatta belirtilmesi gerekmektedir.**

İlgili kavramı Sayıştay mevzuatında ise “ahiz” olarak karşımıza çıkmaktadır. **Kamu zararı mevzuatının Sayıştay mevzuatı ile bağlantısı göz önüne alındığında, konunun daha bütüncül bir yaklaşımla ele alınması ve aynı anlamsal karşılığa sahip farklı ifadelerin kullanılmaması yerinde olacaktır.**

Kamu zararı konusunda tereddütlere neden olan bir diğer husus KMYKK’nın 71’inci maddesindeki “kasıt, kusur veya ihmal” ifadesidir. Mali mevzuatta bu kavramlar tanımlanmamıştır. Hukuk literatüründe ise kasıt ve ihmal, kusurun dereceleri olduğundan söz konusu ifadenin yanlış bir kullanım olduğu anlaşılmaktadır. Bu ifadenin yanlışlığı dışında bir diğer sorun; illiyet bağı kurulurken seçilecek terimin idare hukuku, özel hukuk ve ceza hukuku alanlarındaki kavramlarla karışabileceğidir. Niteliği gereği bazı kamu zararı durumları aynı zamanda suç unsurları içerebilmektedir. Ayrıca kamu zararları sorumlular açısından idare hukuku alanında da sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle, **kamu zararı mevzuatındaki “kasıt, kusur veya ihmal” ifadesinin değiştirilerek hukukun diğer alanları ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yalnızca kusur ifadesi kullanılabilir.**

Kamu zararı ile ilgili KMYKK’nın 71’inci maddesi gereğince çıkarılan “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” incelendiğinde birtakım hususlar dikkat çekmektedir. Öncelikle KMYKK’da Yönetmelik için yapılan yetkilendirmede⁵⁹ yalnızca tahsile ilişkin yetki verildiği ancak Yönetmelikte kamu zararının tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir. Bununla birlikte, “diğer gerçek ve tüzel kişiler” ifadesinden, ‘ilgililer’in mi yoksa kamu görevlisi olmayıp kamu görevlisi gibi hareket edenlerin veya kamu zararına konu olan olayda görevlendirilmemiş kamu görevlilerinin mi anlaşılması gerektiği açık değildir. Ayrıca Yönetmeliğin 6’ncı maddesinde kamu zararları

⁵⁹ “Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.”

belirlenirken esas alınacak durumlara KMYKK'nın 71'inci maddesinde bulunmayan ilavelerin yapıldığı, bu durumun da yargı organlarının buna farklı yorumlar getirmesine (idare mahkemeleri, Danıştay ve Yargıtay kararları) neden olduğu anlaşılmaktadır. Yargı organları açısından bile farklı yorumlara neden olabilen bu durumun, kamu idarelerinde kontrol, denetim ya da inceleme yolu ile kamu zararı tespiti yapacak kamu görevlileri ve bu tespitleri değerlendirecek üst yöneticiler açısından tereddütlere neden olacağı açıktır.

Yukarıda bahsedilen, KMYKK'nın 71'inci maddesi ile Yönetmelik hükümleri arasındaki uyumsuzluklar ve maddenin kamu zararının tespiti ve değerlendirilmesi ile ilgili hükümlerinin açıklanması ihtiyacı da göz önüne alındığında bir dizi mevzuat değişikliği gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda; **KMYKK'nın 71'inci maddesindeki “Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.” hükmü, “Kamu zararının, tespiti, değerlendirilmesi ve sorumlu ve/veya ilgililerden tahsiline ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.” şeklinde ve Yönetmeliğin adı “Kamu Zararlarının Tespiti, Değerlendirilmesi ve Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” şeklinde değiştirilebilir.**

KMYKK'nın 71'inci maddesi kamu zararı sorumluluğunun tespiti bakımından değerlendirildiğinde; birinci fıkranın özel hukuk alanındaki haksız fiil sorumluluğuna uygun düzenlendiği; ikinci fıkranın ise adeta ceza hukuku alanının kanunilik ilkesine göre düzenlendiği söylenebilir. Bu bakımdan kamu zararının belirlenmesinde karmaşık bir yapı ortaya çıkmaktadır. Bu durum kusurun tespiti ve illiyet bağının kurulması açısından da önem arz etmektedir. Bu nedenle söz konusu maddenin ikinci fıkrasının haksız fiil sorumluluğundaki gibi genel ilkeler şeklinde kapsayıcı hale getirilmesi gerektiği söylenebilir. Böylece **kamu görevlilerinin kusurunun tespitinde ticaret hukuku alanındaki “basiretli iş adamı” uygulamasına benzer şekilde “özenli/dikkatli kamu görevlisi” gibi bir objektif kural koyulabilir.**

Sosyal güvenlik kurumları KMYKK ve kamu zararına ilişkin Yönetmelik kapsamında olmasına ve Yönetmeliğin kapsamına ilişkin 2'nci maddesinde sosyal güvenlik kurumlarına ilişkin istisnaya dair herhangi bir hüküm bulunmamasına karşın

“5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu”nun 96’ncı maddesi gereğince çıkarılan 27.09.2008 tarihli ve 27010 sayılı RG de yayımlanan, “Fazla veya Yersiz Ödemelerin Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile SGK ilgililere yapılan “fazla veya yersiz ödemeler” kamu zararı kapsamı dışına çıkarılmıştır. Öncelikle SGK “fazla veya yersiz ödemeleri” ile ilgili istisnaya dair kamu zararı mevzuatında hüküm bulunması gerekirdi. Bu nedenle **KMYKK ve/veya kamu zararı ile ilgili Yönetmelikte, SGK fazla veya yersiz ödemelerinin kapsam dışı olduğunun belirtilmesi gerekmedir. Bununla birlikte SGK’nın kamu zararı mevzuatı kapsamında bulunduğu göz önüne alındığında, söz konusu SGK fazla ve yersiz ödemeleri için ayrı bir yönetmelik düzenlenmesi yerine konunun kamu zararı ile ilgili Yönetmelik dahilinde değerlendirilmesi, daha bütüncül bir yaklaşım olacaktır.**

Kamu görevlilerinin kamu zararına karşı sorumlulukları konusu incelenirken, mevzuat ile birlikte 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı “5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı” önemli bir referanstır. Ancak söz konusu Sayıştay GKK kendisinden sonra gerçekleşen mevzuat değişiklikleri nedeniyle güncelliğini yitirmeye başlamıştır. Bu nedenle **konuya ilişkin yeni bir Sayıştay Genel Kurul kararı alınması yerinde olacaktır.**

Kamu zararına karşı sorumluluklar konusunda üst yöneticilerin rolü ve önemi dikkat çekmektedir. Üst yöneticilerin sorumlulukları çoğunlukla yönetsel hesap verme sorumluluğu kapsamında değerlendirilmektedir. Hesap verme sorumluluğunun daha çok siyasi bir karşılığının olduğu görülmektedir. Kamu zararı sorumluluğu bakımından ise üst yöneticilerin harcama sürecine doğrudan katıldığı istisnai haller hariç olmak üzere kamu zararı sorumluluklarının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Buna karşın üst yöneticilerin kamu zararının değerlendirilmesi ile ilgili görevleri bulunmaktadır. Bu durumun bazı sakıncaları olduğu söylenebilir. İdarenin kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit ettiği kamu zararları idarenin üst yöneticisi tarafından değerlendirilerek karar verilmektedir. Ancak, kontrol, denetim ya da inceleme sonucunda üst yönetici tarafından yapılan değerlendirmede kamu zararının olmadığı yönünde bir değerlendirme yapılırsa, denetim faaliyetleri sonucunda yapılan tespitler, sorumluluk mekanizması ile karşı karşıya olmayan üst yöneticiler tarafından

etkisiz ve işlevsiz hale getirilebilecektir. Dolayısıyla kamu zararı konusunda Danıştay ve Sayıştay gibi yüksek derece yargı organları arasında dahi fikir ayrılıkları bulunmasına karşın, kamu zararı kararının mali mevzuata hakim olmayan üst yöneticiler tarafından verilebilmesi sakıncalı bir durumdur. Bu nedenle **kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit edilen kamu zararları konusunda değerlendirci olarak yetkin kişilerin veya komisyonların tayin edilmesine yönelik mevzuat değişikliği yapılması yerinde olacaktır.**

Üst yönetici yardımcılığı görevi ise KMYKK'da düzenlenmemiştir. Ancak ikincil mevzuat ve kamu kurumlarının teşkilat yapıları incelendiğinde, kamu mali yönetiminde hiyerarşik olarak üst yöneticiler ile harcama yetkilileri arasındaki görevlerde bulunan kişilerin (üniversitelerde; rektör yardımcıları, genel sekreter ve genel sekreter yardımcıları, belediyelerde; başkan yardımcıları, valiliklerde; vali yardımcıları, büyükşehir belediyelerde; genel sekreter, genel sekreter yardımcıları gibi) genel olarak üst yönetici yardımcısı olarak ifade edilebileceği söylenebilir. Kamu zararı sorumluluğu için kamu görevlilerinin doğrudan harcama sürecine katılmaları gerekmektedir. Bu bağlamda üst yönetici yardımcıları istisnai haller dışında harcama süreçlerinde doğrudan katılmadıklarından tıpkı üst yöneticiler gibi kamu zararı sorumluluklarının olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte üst yönetici yardımcıları harcama sürecinde aktif görev alan kamu görevlilerinin idarecisi pozisyonunda bulunmaktadır. **Aynı kamu idaresinde üst yönetici dışında kamu zararı sorumluluğu bulunmayan idarecilerin varlığının harcama sürecinde aktif rolü bulunan kamu görevlilerinin üstlendikleri görev riskini artırdığı söylenebilir. Çünkü üst yönetici yardımcıları harcama yetkililerine ve gerçekleştirme görevlilerine yaptıkları müdahalelerde kendi mali sorumluluklarına yol açmayacak bir şekilde işlerin karışmasına neden olabilirler.**

Kamu zararına karşı sorumlulardan bir diğeri gerçekleştirme görevlileridir. Gerçekleştirme görevlisi kavramı KMYKK'nın 33'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu görev mali yönetimin kamu harcamaları ile ilgili kısmında söz konusu olabilmektedir. Nitekim kavramın düzenlendiği maddenin giderlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olduğu görülmektedir. KMYKK madde 33'te ayrıca veri giriş işlemlerinin

gerçekleştirme görevi sayılacağı⁶⁰ belirtilmiştir. Ancak veri giriş işlemlerinden ne anlaşılması gerektiği konusu açıklığa kavuşturulmamıştır. Sayıştay GKK'nın ise bu konuda mevzuatın lafzını tam karşılayamadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle **veri giriş işlemlerinin gerçekleştirme görevi sayılması hususunun öncelikle mevzuatının yanlış anlaşılmasına mahal vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır bir şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.**

KMYKK'nın harcama süreci ile ilgili görece düzenli ve ayrıntılı yapısının, gelir işlemleri açısından geçerli olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Nitekim KMYKK'da giderlerle ilgili gerçekleştirme görevlisi gibi bir kavram geliştirilmişken, gelirin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında kimlerin sorumlu olduğu ilgili kanunlarına bırakılmıştır. Aynı şekilde, kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak haller incelendiğinde gelir toplama ile ilgili oluşabilecek kamu zararı öngörülerinin harcama sürecine kıyasla zayıf kaldığı görülmektedir. Ayrıca Sayıştay GKK'da gelir toplama görevini yürütenlerin sorumluluklarına ilişkin bir karar alınmadığı, bu konuda yalnızca muhasebe yetkililerinin sorumluluklarına ilişkin karara varıldığı görülmektedir. Bu nedenle kamu gelirlerinin toplanması aşamasında görev alanlar ve bunların sorumlulukları açısından karmaşık bir yapı ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetiminin kusurlu yürütülmesi nedeniyle tespit edilmemiş her vergi kaybının, kamu gelirlerinin artışına engel bir durum oluşturacağı, Türkiye'de kayıt dışı ekonomi tahmininin 2016 yılı itibarıyla % 27,3 gibi yüksek bir oranda olduğu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2018 yılı faaliyet raporunda ise vergi mükelleflerinin %1,63'ünün incelemeye tabi tutulabildiği göz önüne alındığında, Türkiye'de vergi denetiminin etkinliğinin artırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kamu zararı düzenlemesinin bu bağlamda önemli bir misyon üstlenebilmesi için, **KMYKK'da gelir toplama ile ilgili sorumlulukların daha ayrıntılı ele alınması, vergi denetimi görevinin gelir toplama görevi kapsamında değerlendirilmesi, Sayıştay denetiminin kamu gelirleri kısmında etkinliğinin artırılması gerektiği söylenebilir.**

Ön mali kontrol görevini yürütenlerin sorumluluğu ise ön mali kontrolün niteliğine göre değişmektedir. Mali mevzuata göre ön mali kontrol faaliyeti harcama

⁶⁰ **KMYKK Md. 33:** "...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."

birimlerinde süreç kontrolü olarak ve mali hizmetler biriminde yapılmaktadır. Harcama birimlerinde yapılan ve mali hizmetlerde yapılan ön mali kontrol faaliyetleri sorumluluk bakımından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Harcama birimlerinde süreç kontrolü olarak gerçekleştirme görevlileri ve harcama yetkililerince yapılan ön mali kontrol faaliyeti harcama sürecinin bir unsuru olarak kabul edilmekte ve kamu zararı sorumluluğu doğurabilmektedir. Mali hizmetlerde yapılan ön mali kontrol faaliyeti ise danışma ve tavsiye niteliğine haiz olduğundan, harcama birimlerini bağlamamakta ve bu görevi yürütenler için kamu zararına konu edilmemektedir. Bu bağlamda her iki faaliyetin de ön mali kontrol olarak adlandırılması ancak doğurdıkları sorumluluk açısından farklı olmaları, kavram karmaşasına neden olabilecek niteliktedir. Dolayısıyla **kavram karmaşasının önüne geçilmesi ve sorumluluğun daha anlaşılır hale gelmesi bakımından, harcama birimlerindeki “ön mali kontrol” işlemlerinin farklı bir isimle (süreç kontrolü gibi) ifade edilerek ön mali kontrol kapsamından çıkarılabilir.**

Yönetmeliğin 7/A maddesinin birinci fıkrasına göre idarece kontrol denetim ya da inceleme yoluyla tespit edilen kamu zararları değerlendirilmektedir. Söz konusu madde metninden kamu zararı ile ilgili görüş bildirmesi gereken ilgili harcama yetkilisinin kim olacağı açık bir şekilde anlaşılamamaktadır. Ancak kamu zararının gerçekleştiği harcama biriminin harcama yetkilisinin olmaması gerektiği söylenebilir. Nitekim benzer olarak, üst yönetici ile harcama yetkilisi görevlerinin tek kişide birleşmesi ve bu kişinin kamu zararına karar ya da onayı ile sebep olması halinde, kamu zararını değerlendiremeyeceği Yönetmeliğin aynı maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Dolayısıyla, kamu zararı değerlendirme formunda inceleme yapan ve kanaat bildiren harcama yetkilisi görevini, kamu zararına karar ya da onayı ile sebep olan harcama yetkililerinin yürütemeyeceği açıkça düzenlenmelidir. Aksi halde söz konusu kamu zararı olayı ile ilgisi bulunan harcama yetkilisinin görüşü, kanaat bildirmekten ziyade “savunma” niteliğinde olacaktır. Bununla birlikte, **Yönetmeliğin 7/A maddesinde göre görüş bildiren harcama yetkilisinin takibe yetkili birimin yöneticisi olan harcama yetkilisinin mi yoksa üst yönetici tarafından görevlendirilecek başka bir harcama yetkilisinin mi olacağı açık bir şekilde belirtilmelidir.**

Sayıştay’ın hesap yargısında ise ahizler (ilgililer) ile ilgili tazmin kararı verilmemektedir. Sayıştay’ın ilamlarında ahizlerden (ilgililerden) tazmin kararı

verilememesi ve sorumlularca rücu davası açılması gerekmekte iken kamu gücü kullanılarak kamu zararının doğrudan ilgililerden tahsil edilmesi sonucunda ilgililerce konunun adli ve idari yargıya taşınmasıyla adli ve idari yargı ile Sayıştay'ın hesap yargısı arasında hüküm uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca sorumluların rücu davası açması durumunda ise Yargıtay'ın, hesap yargısında “ilgililer”in kendilerini savunamadığı gerekçesiyle Sayıştay ilamlarını kesin hüküm olarak kabul etmemesi ve konuyu özel hukuk çerçevesinde tekrar ele alınması nedeniyle de Sayıştay ilamları ile adli yargı arasında hüküm uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Bu problemlerin giderilmesi için **Anayasa'nın 158'inci maddesinde Uyuşmazlık Mahkemesine Sayıştay ilamları ile ilgili hüküm uyuşmazlıklarını çözme yetkisinin verilmesi gerekmektedir.**

Kamu zararının tahsili esas düzenlenme amacı bu konuda olan Yönetmeliğe göre yapılmaktadır. **Yönetmeliğin kamu zararlarının oluştuğu tarihin belirlenmesi ile ilgili 17'nci maddesi ile kamu zararlarının belirlenmesinde esas alınacak kriterlerin sıralandığı 6'ncı maddesi arasında tam bir uyum bulunmadığı görülmektedir. Bu nedenle Yönetmeliğin söz konusu iki maddesinin uyumunun sağlanması gerekmektedir.**

Yönetmelikle ilgili bir diğer önemli husus; kontrol, denetim veya inceleme yoluyla tespit edilen ve tahsili tamamlanan kamu zararları ile Sayıştay veya mahkeme ilamları ile tahsil edilen kamu zararlarında faiz miktarlarının farklı olmasına yol açabilmesidir. Şöyle ki Yönetmeliğin 17 ve 18'inci maddeleri; aynı kamu zararı olayının, kontrol, denetim ve inceleme yoluyla tespiti ile birlikte Sayıştay'ın hesap yargısına veya adli/idari yargılamaya konu olması durumunda, kamu idarelerinin kamu zararını sorumlu ve ilgililerden tahsilinde kişiye göre (mahkeme veya Sayıştay kararının beklenilmesi nedeniyle) farklı faiz başlangıç tarihi uygulanmasına yol açacak niteliktedir. Yönetmeliğin 18'inci maddesinde mahkeme veya Sayıştay ilamlarında faiz başlangıç tarihi ile ilgili hüküm yoksa faiz başlangıç tarihi olarak ilam tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. Bu durumda kontrol, denetim ya da inceleme yoluyla tespit ve tahsil edilen kamu zararından farklı bir faiz tutarı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Yönetmelikte kamu zararı tahsilatının faizi ile birlikte aynı koşullarda gerçekleşmesi için değişiklik yapılması gerekmektedir. Bunun için **Yönetmelikte; Sayıştay yargısında veya adli/idari yargıya konu olan ancak henüz kesinleşmiş bir ilamı**

bulunmayan kamu zararı alacakları idarece tahsil edilirken faizsiz tahsilat yapılması, faiz tahsilatında ilamın çıkmasının beklenilmesi yönünde bir değişiklik yapılabilir.

Tüm bunların dışında KMYKK'nın 71'inci maddesinde tanımlanan kamu zararı kapsamına girmeyen ancak genel anlamda kamu zararı kapsamında değerlendirilebilecek hususlar vardır. Doğası gereği kamunun verimliliği özel sektör ile kıyaslandığında daha düşük kalmaktadır. Nitekim kamu idareleri özel sektörün aksine kar amacı gütmemektedir. Bu bakımdan kamusal harcamalarda kaynakların verimsiz kullanılması nedeniyle toplam faydadan edilen zararlar söz konusu olmaktadır. KMYKK'da kamunun verimsizliğinden kaynaklanan, genel anlamda kamu zararı sayılabilecek kayıpların asgari düzeye indirilmesi için bir takım önlemler geliştirilmiştir. Bu bağlamda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ifadesinin KMYKK'da yaygın bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Buna karşın kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına ilişkin sorumluluklar KMYKK'da idari ve siyasi bir sorumluluk türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu amaçla KMYKK'da mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme gibi araçlar geliştirilmiştir. Söz konusu araçlar idarenin yönetsel başarısını ölçme amacıyla geliştirilmiş olup, kamu zararı sorumluluğu açısından bir sonuç doğurması beklenemez. Dolayısıyla genel anlamda kamu zararı olarak nitelendirebilecek yönetsel tercihlerin yerindeliğinin ve başarısının kamuoyu tarafından denetlenebilmesi için söz konusu araçların amacına uygun bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağar, S., “Geçmişten Bugüne Mali İdare”, *TBB Dergisi*, 2007, (73).
- Akar, M., “Kul ve Kamu Hakkına Riayet Etmek”, *Diyanet Dergisi*, 2012, (263).
- Akdoğan, A., (2011), Kamu Maliyesi, (14. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgedik, H., (2015), İdari Yargı Kararlarında Kamu Zararı, Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştay Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Aksoy, M. ve Kızılkaya, E., (2017), Kamu Zararı ve Sorumluluk, Yorum Matbaacılık, Ankara.
- Aksoy, M., vd., (2018) “Sayıştay Hesap Yargısı”, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- Akyılmaz, B., (2006), İdare Hukukunda Kamu Görevlisine Rücu Sorunu, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Akyılmaz, B., “Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rücu”, *İÜHFM*, 69/2011, (2).
- Akyılmaz, B., “Kamu Zararının Genel Esasları, Kamu Zararında Rücu ve Rücu Sorumluluğu”, *Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştay*, 2015, Ankara.
- Anayasa Mahkemesi’nin 22.9.2016 Tarih ve 2015/7 Esas ve 2016/47 Sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 28.09.1988 Tarih ve 88/2 Esas ve 88/32 Sayılı Kararı.
- Aygün Eşitli, E., “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, *TBB Dergisi*, 2013 (104).
- Aykaç, M., (1997), Abbasî Devleti’nin İlk Dönemi İdarî Teşkilâtında Dîvânlar, Türk Tarih Kurumu Yayınevi, Ankara.
- Barthold, W. ve Köprülü, M.F., (1973), İslâm Medeniyeti Tarihi, Akçağ Yayınları, Ankara.
- Bayar, D., “Kamu Zararı ve Hesap Yargısı”, *Dış Denetim*, 2011.
- Bayar, D., “Mali Sorumluluk Nedir?”, *Maliye Dergisi*, 2008.
- Begoviç, A.İ., (2008) Doğu ve Batı Arasında İslam, çev. Salih Şaban, (10. Baskı), Nehir Yayınevi, İstanbul.

Bilgen, P., “Osmanlı İmparatorluğu’nda Hukuk Devleti Fikri ve 3 Mayıs 1840 Tarihli Ceza Kanunnâme-i Hümâyûnu”, *Dünü ve Bugünüyle Toplum ve Ekonomi*, 1991, (2).

Bülbül, D., vd., (2015), *Kamu Zararı (Yargı Kararları Işığında)*, (3. Baskı), Vizyon Yayıncılık, Ankara.

Çağlayan, R., “Kamu Zararında Rücu ve Rücu Sorumluluğu”, *Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı*, 2015, Ankara.

Çınkır, R., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Zararından Sorumluluk”, *Kamu Zararı Paneli*, 2012, Ankara.

Danıştay İkinci Daire Başkanlığı’nın, 27.12.2010 Tarih ve 2010/6876 Esas ve 2010/511 Sayılı Kararı.

Danıştay İkinci Dairesi’nin 21.09.2010 Tarih ve 2010/536 Esas ve 2010/3483 Sayılı Kararı.

Danıştay İkinci Dairesi’nin 27.12.2010 Tarih ve 2010/6876 Esas ve 2010/511 Sayılı Kararı.

Danıştay’ın 1996 tarih ve 1996/131 Esas ve 1996/242 sayılı 1. Daire Kararı.

Demirel, S., C. Keleş, “5018 sayılı KMYK Kanunu’na Göre Kamu Zararı”, *Dış Denetim Dergisi*, 2010, (1).

Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik, 13.08.1983 T. ve 18134 Sayılı Resmi Gazete.

Ekinci, E.B., (2006), *İslâm Hukuku Tarihi*, Arı Sanat Yayınevi, İstanbul.

Eren, F., (1975), *Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bacı Teorisi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara.

Eren, F., (2018), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, (23. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara.

Eriş, U., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Zararından Sorumluluk”, *Kamu Zararı Paneli*, 2012, Ankara.

Fazla veya Yersiz Ödemelerin Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 27.09.2008 T. ve 27010 Sayılı Resmi Gazete.

Gökçen, A., (1987) *Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Kanunları ve Bu Kanunlardaki Ceza Müeyyideleri*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul.

Gözübüyük, A. Ş., (2005), *Yönetim Hukuku*, (23. Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara.

Güleç, S., (2014), *Harcama Yetkilisinin 5018 Sayılı Kanun'a Göre Kamu Zararından Doğan Sorumluluğu: Adnan Menderes Üniversitesi Örneği*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Aydın.

GÜLER, H. ve Toparlak, E., “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11/2018, (1).

Güneş, M., M., Gündüz, “Kamu Görevlisine Rücu Edilmesinde Hukuki Sorunlar Ve İdari Yargı Kararları Işığında Güncel Bir Değerlendirme”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015, (7).

Günler, K., “Türk Ceza Hukukunda Müsadere”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18/2014.

<http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-12-dantay-tarihesi.html> (08.04.2020)

<https://kuran.diyaret.gov.tr/tefsir/%C3%82l-i%20%C4%B0mr%C3%A2n-suresi/454/161-ayet-tefsiri> (11.01.2020)

https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/sorgu.jsp_x (02.01.2020)

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/123672019bcetvelixlsx.xlsx> (03.08.2019).

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (19.11.2019)

İbn-i Abidin, (1985) *Reddü'l-Muhtar Ale'd-Dürri'l-Muhtar*, çev. Mehmet Savaş, Şamil Yayınları, İstanbul.

Kanlıgöz, C., “1982 Anayasasına Göre Kamu Görevlisi Kavramının Anlam ve Kapsamı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1993, (1-4).

Kaşıkcı, O., (1997), *İslam ve Osmanlı Hukukunda Mecelle*, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul.

Kaya, C., “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9/2005.

Kaya, S., “Selçuklu Devletlerinde Müsâdere Uygulamaları” *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2/2005, (2).

Kaynar, R., (1985), Mustafa Reşit Paşa ve Tanzimat, TTK Yayınevi, Ankara.

Keleş, E., “Tanzimat Dönemi'nde Rüşvetin Önlenmesi İçin Yapılan Düzenlemeler”, *Tarih araştırmaları dergisi*, 2005.

Kırbaş, S., (1988), Devlet Malları, (2. Baskı), Adım Yayıncılık, Ankara.

Kırca, Ç., “Borçlar Hukukunda Sorumluluk Türlerine Genel Bakış ve Kamu Zararından Sorumluluk”, *Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı*, 2015, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Kırca, Ç., “Borçlar Hukukunda Sorumluluk Türlerine Genel Bakış ve Kamu Zararında Sorumluluk”, *Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı*, 2015, Ankara.

Kızılkaya, E., “Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi”, *Dış Denetim Dergisi*, 2010, Ankara.

Kızılkaya, E., “Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi”, *Dış Denetim*, 2010.

Kızılkaya, E., “Örnek Bir Olay Üzerinden Kamu Zararı ve Sorumluluk Değerlendirmesi”, *Güncel Mevzuat Dergisi*, 2015.

Koçberber S., “Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi”, *Sayıştay Dergisi*, 2015, (97).

Kuluçlu, E., “Sayıştay Hesap Yargısında İlliyet Bağı Kavramı”, *Sayıştay Dergisi*, 2014, (93).

Kuluçlu, E., “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, *Sayıştay Dergisi*, 22/2011, (82).

Methibay, Y., (2014), Harcama Hukuku: Kamu Harcamalarının Hukuki Analizi, Orion Yayınları, Ankara.

Oğuz H., “Sorumluluk Hukukunda Kusur”, *TAAD*, 7/2016, (28).

Orulluoğlu, C., (2015), Kamu Zararı, (3. Baskı), Muhasebat Kontrolleri Derneği Yayını, Ankara.

- Öner, A., (2019), Dört Halife Dönemi'nde Beytülmal, (1. Baskı), Siyer Yayınları, İstanbul.
- Öner, E. (2009), Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Genel Hesabi ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- Öner, E., (2001), Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.
- Özçelik, B., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Kamu Zararından Sorumluluk”, *Kamu Zararı Paneli*, 2012, Ankara.
- Özsemerci, K., (2003) “Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri”, Sayıştay, Ankara.
- Öztel M., (2007) *II. Meşrutiyet Dönemi Osmanlı Maliyesi*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı / İktisat Tarihi Bilim Dalı İstanbul.
- Parlak, N., “Sayıştay Yargısında Kamu Zararı Kavramı: Sorunlar ve Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, 2018, (108).
- Pean, P. ve Soysal, İ., (1990), Rüşvet, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul.
- Pehlivan, O., (2015), Devlet Bütçesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Polat, N., “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, 2003, (49).
- Reisoğlu, S., (2006), Borçlar Hukuku Genel Hükümleri, Beta Yayınları, İstanbul.
- Sayıştay Başkanlığı, (1973) Cumhuriyetin 50'nci Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Sayıştay Genel Kurulu'nun, 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Kararı.
- Sayıştay Temyiz Kurulu, 06/03/2019 T., 2016/43821; 45832 K.
- Sayıştay Temyiz Kurulu'nun 18.10.2017 tarih ve 43460 nolu Kararı.
- Soylu H. ve Erdoğan V., “Taahhüt ve Sözleşme Taslakları Üzerinde Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yürütülmesi”, *Güncel Mali Sorunlar*, 2010, Ankara,
- Söyler, Y., “Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur”, *Yasin Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14/2010, (2).

Şahin, C., “İhale Usulsüzlükleri ve Kamu Zararı İlişkisi”, *Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı*, 2015.

Şimşirgil, A. ve Ekin, E.B., (2008) Ahmed Cevdet Paşa ve Mecelle, ed. Göker İnan, KTB Yayınevi, İstanbul.

Şişman, G., (2017), Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı, (1. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

T.B.M.M. Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, (2003), 1/692, 22 Yasama Yılı.

Taşınır Mal Yönetmeliği, 18.01.2007 T. ve 26407 Sayılı Resmi Gazete.

Taytak, M., (2018), Kamu Mali Yönetiminde Kamu Zararı ve Tahsili, Ekin Yayınevi, Bursa.

Timurkan, K., “Kamu Mali Yönetim Sistemimizde Kamu Zararı, Uygulamadan Doğan Sorunlar ve Sayıştay Denetimi Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, *Mali Klavuz*, 13/2011, (54).

Topaç, T.H., “Eşya Müsaderesi (TCK. 54)”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2013, (2).

Turguter, N., (2012), Kamu Zararı Açıklaması, (1. Baskı), Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

Turguter, N., (2015), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması, TODAİE, Ankara

Turguter, N., “Kamu Zararı ve Sayıştay Uygulaması”, *Sayıştay Başkanlığı Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı*, 2015, Ankara

Uçman, H., “Türk Kamu Yönetiminde Bakan Yardımcılığı Uygulaması Üzerine İnceleme ve Değerlendirmeler”, *Akademik Hassasiyetler Dergisi*, 2/2015, (3).

Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü’nün 13.10.2014 Tarih ve 2013/1607 Esas ve 2014/887 Sayılı Kararı.

Yaman, M., (2011), İdari Yargı Dava Rehberi, (2. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.

Yargıtay 3. Hukuk Dairesi’nin 21.09.2010 Tarih ve 2010/536 Esas ve 2010/3483 Sayılı Kararı.

Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin, 11.04.1989 Tarih ve 1989/2654 Esas ve 1989/3367 Sayılı Kararı.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.04.2007 Tarih ve 20007/4-88 Esas ve 2007/94 Sayılı Kararı.

Yereli, A. B. ve D., "Bülbül, Mali Yönetim ve Mali Denetim Açısından Kamu Zararı", *6.Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, Hacettepe Üniversitesi & T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı & Türkiye Belediyeler Birliği*, 2013, Ankara.

Yıldırım, R., (2012), İdare Hukuku Dersleri-1, (4. Baskı), Mimoza Yayıncılık, Konya.

Yüceer, S., "Güncel mevzuat Düzenlemeleri Işığında Kamu zararı (Eleştirel Bakış)", *Mali Klavuz Dergisi*, 2011, (51).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 14.06.1927 T. ve 607 sayılı Resmi Gazete.

14/6/2019 T. ve 1147 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, 15/6/2019 T. ve 30802 sayılı Resmî Gazete.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 19/06/1932 T. ve 2128 sayılı Resmi Gazete.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 t. ve 10705 sayılı Resmi Gazete.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 10/9/1983 T. ve 18161 sy. Resmi Gazete.

4353 sayılı Maliye Vekâleti Başhukuk Müşavirliğinin ve Muhakemat Umum Müdürlüğünün Vazifelerine, Devlet Dâvalarının Takibi Usullerine ve Merkez ve Vilâyetler Kadrolarında Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun, 18.1.1943 T. ve 5307 sayılı Resmi Gazete.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 08.12.2001 t. ve 24607 sy. Resmi Gazete.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 22.01.2002 T. ve 24648 sy. Resmi Gazete.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 22.01.2002 T. ve 24648 sy. Resmi Gazete.

5 nolu Sayıştay Dairesi'nin 26.1.2016 Tarih ve 2014/147 Sayılı Kararın 118 Sayılı İlamı.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 T. ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 23.07.2004 T. ve 25531 sayılı Resmi Gazete.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 T. ve 25611 sayılı Resmi Gazete.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 T. ve 27836 sayılı Resmi Gazete.

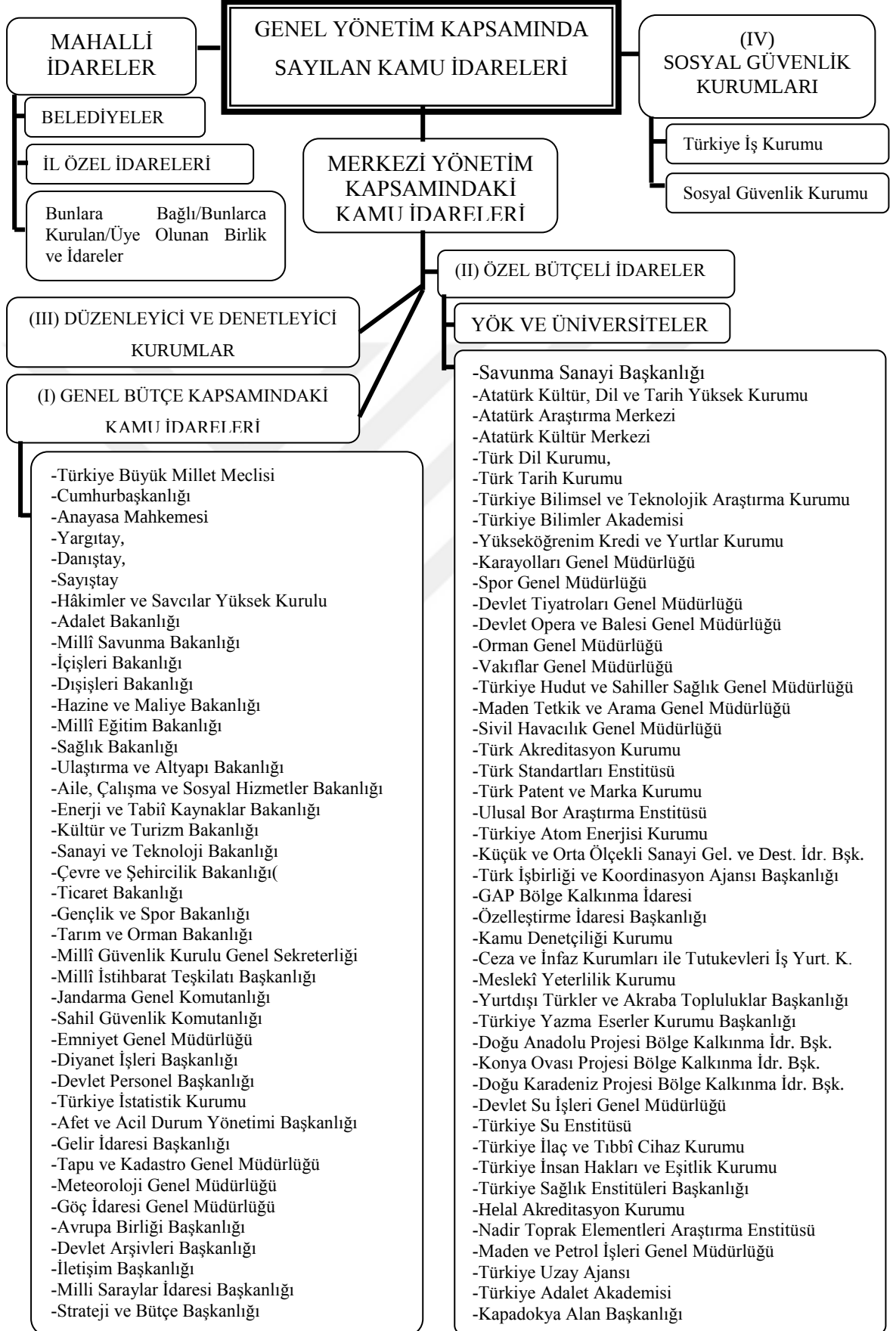
6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 T. ve 8469 sayılı Resmi Gazete.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 23.07.1965 Tarih ve 99 sayılı Resmi Gazete.

659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 T. ve 28103 sayılı Resmi Gazete.

EKLER

Ek 1: Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri



Ek 2: Değerlendirme Formu

DEĞERLENDİRME FORMU						
		Kodu	Adı		Vergi Kimlik No	
Muhasebe Birimi:						
Harcama Birimi :						
Raporu düzenleyen/Tespiti yapan adı:						
DÜZENLENEN RAPORUN TARİH VE NO.SU	KAMU ZARARININ OLUŞTUĞU TARİH	SORUMLULARIN		İLGİLİLERİN		KAMU ZARARININ TUTARI (TL)
		ADI SOYADI	T.C./VERGİ NO.SU	ADI SOYADI	T.C./VERGİ NO.SU	
Kamu zararının konusu:						
HARCAMA YETKİLİSİNİN GÖRÜŞÜ						
Tespit edilen kamu zararına ilişkin belgelerde yer alan hususlar incelenmiş olup;						
Kamu zararının oluştuğu, takip ve tahsil edilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.						☐
Kamu zararının oluşmadığı kanaatine varılmıştır.*						☐
Kamu zararının oluşmadığı ancak takip ve tahsil edilmesi gereken bir alacağın oluştuğu kanaatine varılmıştır.						☐
İmza Tarih Harcama Yetkilisi (Birim Amiri)						
Gerekçe*:						
Not: Bu bölüm harcama yetkilisi tarafından imzalandıktan sonra form, üst yöneticiye/en üst yöneticiye sunulur.						
ÜST YÖNETİCİNİN/TAŞRADA BULUNAN EN ÜST YÖNETİCİNİN DEĞERLENDİRMESİ:						
Tespit edilen kamu zararına ilişkin belgelerde yer alan hususların incelenmesi sonucunda;						
Kamu zararının oluştuğu, takip ve tahsil edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.						☐
Kamu zararının oluşmadığı kanaatine varılmıştır.*						☐
Kamu zararının oluşmadığı ancak takip ve tahsil edilmesi gereken bir alacağın oluştuğu değerlendirilmiştir.						☐
İmza Tarih Üst Yönetici / En Üst Yönetici						
Gerekçe*:						
*Kamu zararının takip ve tahsili uygun görülmediği takdirde gerekçe bölümü doldurulur.						
Not: Kamu zararının veya tahsili gereken bir alacağın oluştuğu değerlendirmesi yapılması halinde bu form alacak takip dosyasına eklenerek, ilgili takip birimine gönderilir. Takip ve tahsil öngörülmediği durumda bu form dosyasında saklanır.						