

**KAMU KURUMLARI VE BELEDİYELERİN
VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN
YERİNE GETİRİLMEMESİ NEDENİYLE
DOĞAN ZARARIN KAMU ZARARI VE HAKSIZ FİİL
BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ**

*Yrd. Doç. Dr. Gülden ŞİŞMAN**
*Araş. Gör. Aynur CİDECİGİLLER**

ÖZET

Kısaca kamu zararı, çeşitli sebeplerle Devletin zarara uğratılmasıdır. Çalışmamızın konusu kamu kurumları ve belediyelerin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi sonucunda doğan kamu zararıdır. Ayrıca çalışmamızda kamu zararı kavramı haksız fiil ile bağlantılı olarak ele alınacaktır.

***Anahtar Kelimeler:** Kamu Zararı, Haksız Fiil, Kamu Kurumu, Belediye, Vergi Yükümlülüğü.*

ABSTRACT

In short, public damage means damaged of State from various action. The scope of our article is public damage as a result of defaults on public institution and municipalities' tax obligation. In addition to our article the public damage notion is evaluated in conjunction with tort.

***Keywords:** Public Damage, Tort, Public Institution, Municipality, Tax Obligation.*

* Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

* Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı.

GİRİŞ

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71. maddesi çerçevesinde “*kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır*”.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik madde 6/1-g gereğince kamu zararının belirlenmesinde; Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi, hususu da kamu zararı bağlamında değerlendirilmiştir. Bu çerçevede kamu kurumları ve belediyelerin vergi mükellefi olmalarından kaynaklanan vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi halinde doğacak zararın rücuunda hangi hükümlerin uygulanacağı hususunun irdelenmesi gerekmektedir. Uygulanacak hükümlerin tespiti zamanaşımı süresinin de belirlemede etkili olacaktır. Bu bağlamda kamu kurumları ve belediyelerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen kanuni temsilcinin neden olduğu zarar kamu zararı ve haksız fiil kapsamında ayrıntılı olarak ele alınması gereken bir hususudur. Ancak konu ile ilgili yargı kararlarının yok denecek kadar az oluşu ve doktrinde bu konuya ilişkin ayrıntılı bir çalışmanın olmayışı konuyu irdeleme noktasında sıkıntılara neden olmaktadır.

I. KAMU KURUMLARI VE BELEDİYELERİN VERGİ MÜKELLEFİYETİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Kamu kurumları ve belediyeler kamu hizmeti yönünün ağır basması nedeniyle vergi mükellefi olarak düşünülmemen kuruluşlar olmakla beraber kamu hizmeti niteliğinden ziyade kâr amacı taşıyan birçok faaliyetleri vardır¹. Aynı zamanda bu faaliyetleri nedeniyle mal edinmeleri de mümkündür. Söz konusu faaliyetleri ve mal edinimleri nedeniyle kamu kurumları ve belediyeler vergi mükellefidir. Bu husus Anayasa başta olmak üzere ilgili mevzuatla da açıkça düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 127. maddesi gereği “*Mahallî idareler; il, belediye veya köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir*”. Belediyeler belli bir amaç doğrultusunda bir araya gelen kişi topluluğu şeklindeki kamu hukuku tüzel kişileridir². Tüzel kişilik vasıflarının olması yaptıkları hukuki işlemlerle hak ve borç

¹ ULUDAĞ, Barış, Belediyelerin Vergisel Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2872#

² GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku (Cilt II), Bursa: 2009, s. 161.

altına girmelerine, mal edinmelerine ve haklarını yargı organları önünde aramalarına olanak sağlamaktadır³.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesi gereğince “Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadî kamu kuruluşları, Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve İş ortaklıkları” kurumlar vergisine tabidir. Kanunun 2. maddesinde ise “İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur” tanımlamasına yer verilmiştir. İlgili hüküm gereğince, iktisadi kamu kuruluşu olan belediyelerin iktisadi işletmelerinin vergiye tabi olması için ticari, zirai ya da sınaî nitelik taşıyan faaliyetin devamlılık unsuru taşıması, sermaye şirketi veya kooperatif olarak kurulmamaları gerekmektedir. İktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir⁴. İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyeceği gibi mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyecektir⁵. Bu husus Vergi İdaresi tarafından verilen özgelgelerle de teyit edilmiştir⁶.

³ GÖZLER, s. 165.

⁴ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RGS: 26482, RGT: 03.04.2007

⁵ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

⁶ “... İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün... vergi numaralı mükellefi olduğunuz, 4734 sayılı Kamu İhale Yasası ile tahsil edilen "İhale Şartname Bedeli", belediye gelirleri arasında yer alan alt yapı çalışmalarını ilgilendiren "Kanal Açma Bedeli" ve Düğün Salonu Tahsis Ücretlerinin Kurumlar Vergisi ve KDV açısından değerlendirilmesi hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, dernekler ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmamakla birlikte, aynı maddenin (ç) bendi ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler mükellefiyet kapsamına alınmıştır. Kanunun 2'nci maddesinde de dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerin, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu; bunların kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, aynı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine göre, yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olduğundan Belediyelerin resim veya harç almak suretiyle sunmuş oldukları hizmetler nedeniyle bir iktisadi işletme oluşmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu md. 1-3/g gereğince “Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri” katma değer vergisinin konusuna girmektedir. İlgili hükümler birlikte değerlendirildiğinde kamu kurum ve kuruluşları ile belediyeler vergi yükümlüsüdür ve bu yükümlülük defter tutmak, defterleri muhafaza ve ibraz etmek, belge düzenine uymak ve beyanname vermek gibi bir takım ödevleri de beraberinde getirecektir.

II. KAMU KURUMLARI VE BELEDİYELERİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİNDE KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanununun 10. maddesi gereğince “Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir”. İlgili hüküm çerçevesinde, tüzel kişiliği olan belediyelerin vergisel yükümlülükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. VUK md 333 gereği tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden kaynaklanan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10. maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Kamu kurumları ve belediyelerin mali yükümlülükler açısından kanuni temsilcinin kim olduğunu belirlemek için öncelikle 5018 sayılı kanunun ilgili hükümlerinin irdelenmesi gerekmektedir. Kamu kurumlarında ve belediyelerde 5018 Sayılı Kanun gereği sorumlular üst yöneticilerdir. 5018 Sayılı kanun md 11’de üst yöneticiler Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst

Buna göre, Karşıyaka Belediyesi tarafından harç ve katılım payı konusu yapılmaksızın ilgililerin istekleri üzerine verilen hizmetler karşılığında alınan ve belediye gelirleri arasında yer alan alt yapı çalışmalarını ilgilendiren "Kanal Açma Bedeli", 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında alınan "İhale Şartname Bedeli" ile "Düğün Salonu Tahsis Ücretleri"nin karşılığında alınan bedellerin harç olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmayıp anılan hizmetler dolayısıyla Belediye bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir”, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, S: B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-272, T: 29/02/2012, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=27>

yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda 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.

5018 Sayılı Kanun md. 31 Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisini harcama yetkilisi olarak belirledikten sonra harcama yetkisini devredilmesinin sorumluluğu ortadan kaldırmayacak hükmüne yer vermiştir. Dolayısıyla sorumluyu tespit edebilmek için her bir kurumun üst yöneticisi ve harcama yetkilisinin tespiti gerekmektedir.

Örneğin ilgili hüküm çerçevesinde belediyenin üst yöneticisi belediye başkanıdır. Belediye Kanunu md. 37 gereğince “Belediye başkanı, belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir”. Aynı kanunun 99. ve 100. maddelerinde belediyenin en büyük amiri ve temsilcisi sıfatıyla belediye başkanının görevleri sayılmış, 100. maddenin D fıkrasında ise belediye başkanının mahkemelerde davacı veya davalı olarak belediyeyi temsil etmeye veya bir başkasına vekil kılmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bu çerçevede belediyenin vergi mükellefi olmasından kaynaklanan ödevler belediye başkanı tarafından yerine getirilecektir. Ancak belediye başkanı, görev ve yetkilerinden bir kısmını uygun gördüğü takdirde, yöneticilik sıfatı bulunan belediye görevlilerine devredebilir (Belediye Kanunu md. 42). Devredilen yetkiye dayanarak devralan makamın yaptığı işlemlerden kaynaklanan sorumluluk aldığı yetki çerçevesinde işlemi yapan makama aittir⁷. Elde edilen sonuçtan yetki devri neticesinde işlemi yapan sorumludur⁸. Yetki devrinde sorumluluk yetkiyi devralana devredilmekle beraber yetkiyi devreden makamın denetim yetkisi devam etmektedir⁹.

Kanuni temsilci sıfatı kanun hükümleri gereği kimde ise vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme görevi ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle doğan sorumluluk da ona ait olup bu sıfatın getirdiği sorumluluk ve yükümlü-

⁷ GÖZLER, s. 782.

⁸ DŞ.5.D, 04.05.2004 Tarih, 2003/40 E, 2004/2070 K, DKD, 2004, sy 5, s. 163, AKYILMAZ, Bahtiyar; SEZGİNER, Murat; KAYA, Cemil, Türk İdare Hukuku, Ankara: 2011, s. 180.

⁹ AKYILMAZ, SEZGİNER, KAYA, s. 186.

lükler bir üçüncü kişiye görev ve yetki devri yapmakla sona ermez¹⁰. 5018 sayılı kanunun 31. maddesinde de, harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz hükmüne yer verilmiştir. Bu husus Sayıştay Genel Kurulunun bir kararında yetki devri ve imza devri kavramları arasındaki farklar irdelenerek şu şekilde ifade edilmiştir¹¹:

“Zira yetki devri ve imza yetkisi tanınması ayrı ayrı kavramlardır. Yetki devrinde, yetkisini devreden, yetki devri kaldırılincaya kadar devrettiği yetkisini kullanamaz, yapılan işlem kendisine yetki devredilenin işlemidir. Karar alma yetkisi, devreden makamdan çıkıp devredilen makama geçmektedir. Bir makam veya görevlinin ödevlerinden bir kısmını bilgisi dâhilinde ve karar alma yetkisi kendisinde kalmak üzere başkasına yaptırarak yükünü hafifletmesi anlamındaki imza yetkisi tanınması, yetki devri değildir. Bunun içindir ki, imza yetkisi tanınmasında, yetki tanıyanın sorumluluğu devam eder. Ancak, 31’inci maddenin dördüncü fıkrasında, kanundan kaynaklanan ve idari karar ve onayla yapılan yetki devri ayırımı yapılmadan sadece yetki devrinden bahsedilmektedir. Kanunda imza yetkisinin tanınmasından değil, açıkça harcama yetkisinin devrinden söz edilmektedir. Bu yetki devrinin, imza yetkisi olarak değerlendirilmesine olanak verecek en ufak bir ipucu dahi yoktur”.

Kamu kurum ve kuruluşları ile belediyelerin kanuni temsilcilerinin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi nedeniyle doğan zararın niteliği üzerinde de durmak gerekecektir. Bu zararın niteliğinin belirlenmesi zamanaşımı süresini de belirleme de etkili olacaktır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımıza giren kamu zararı kavramının, temelini kural olarak haksız fiil sorumluluğundan aldığı belirtilebilir¹². Bu nedenle Belediyenin kanuni temsilcisinin vergisel ödevlerini yerine getirememesi nedeniyle belediyenin uğramış olduğu zarar kamu zararı ve haksız fiil ekseninde irdelenecektir.

¹⁰ CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Ankara: 2006, s. 31-38; “Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı konusunda yapılan yetki devrinin, devreden sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı, yetki devri yapılan astla birlikte, yetkisini devreden sorumluluğunun da devam edeceği, devredilen yetkinin geri alınmamasının, yetkisini devreden, yasal sorumluluk nedeniyle, ast yerine geçerek işlem tesis etmesine engel teşkil etmediği gibi, bu işlem nedeniyle devredilen yetkinin sona erdiği anlamına da gelmeyeceği; yasayla verilen sorumluluk çerçevesinde yetkiyi devreden tesis edeceği işlemlerde kullandığı takdir yetkisinin mutlak ve sınırsız olmayıp, kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleriyle sınırlı olduğu, yetkiyi devreden tarafından kullanılan takdir yetkisinin kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının merciince değerlendirileceği sonucuna varılmaktadır”, DŞ 13. Daire 2007/1538 E.N, 2007/3459 K.N. <http://www.kararara.com/danistay/13d/danistay6256.htm>

¹¹ Sayıştay Genel Kurulu Kararı, Karar No: 5189/1, Karar Tarihi: 14.06.2007, <http://www.sayistay.gov.tr/karar/SGKK/Sgkk3.asp?GKID=41194>.

¹² ÖZCAN Elvin E., Kamu Zararının İdare Hukuku ile Kavranması, Panel Kamu Zararı, 24 Mayıs 2012, Ankara, ISBN: 978-975-7590-07-1, s. 2.

III. KAMU ZARARININ TANIMI

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu¹³ md. 71 kamu zararını “*kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması*” olarak tanımlamıştır.

İlgili hüküm gereği kamu zararının belirlenmesinde;

- İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, esas alınır.

Kamu zararının, bu zarara neden olan kamu görevlisinden veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsiline ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu md 12’de de “Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esas alınacağı” belirtilmiştir. Her düzenleme birlikte değerlendirildiğinde kamu zararı kamu görevlilerinin kasıt, kusur, ihmal ya da tedbirsizlik nedeniyle idarenin zarar uğratılması, kendilerine tevdi edilen kamu araçlarına zarar vermeleri, fazla ya da yersiz ödemede bulunmaları ve yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlar nedeniyle üçüncü kişilere verdikleri zarar nedeniyle devleti tazminat ödemek zorunda bırakmaları olarak tanımlanabilir¹⁴.

Çalışmamızın konusu kamu kurumlarının ve belediyelerin kanuni temsilcilerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri nedeniyle belediyeyi zarara uğratmaları olduğu için kamu zararı devlet memurunun idareyi zarar uğratması bağlamında değerlendirilecektir. Bu çerçevede kamu zararı mevzuata aykırı karar, işlem ya da eylem nedeniyle ya da mevzuatta öngörülen sorumlulukların yerine getirilmemesi nedeniyle kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden

¹³ 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, RGT: 24.12.2003, RGS: 25326.

¹⁴ AKYILMAZ Bahtiyar, Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rucü, Prof Dr. İlhan Özay’a Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt LXIX, Sayı 1–2, Yıl 2011, s. 63. (61–78)

olunmasıdır¹⁵. Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesidir (Yönetmelik md. 6/g)

IV. KAMU ZARARININ UNSURLARI

A. Kamu Görevlisinin Karar, İşlem, Eylem ya da Yükümlülüğünü Yerine Getirmemesi

5018 Sayılı kanun md. 71 gereği kamu zararına ancak kamu görevlileri neden olabilir. Kamu zararlarının faili kamu görevlisi olup kamu görevlisi/görevlileri yalnızca sorumlular bağlamında gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olmayıp kamu kaynağının elde edilmesi, kullanılması ve yönetiminde görevli olan tüm kamu görevlileridir¹⁶.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle kamu görevlisi kavramının tanımlanması gerekmektedir. TCK md. 6/c’de kamu görevlisi “kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi” olarak tanımlanmıştır. “Anayasa mahkemesi kararlarına göre bir kişinin kamu görevlisi sayılabilmesi için ifa ettiği görevin, kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerden olması yalnız başına yeterli olmamakta; devletle arasındaki ilişkinin önceden kanunla belirlenmiş statüer bir ilişki olması gerekmektedir”¹⁷.

“Kamu zararından sorumluluğun süjesi kamuda bir teşkilata bağlı olarak görev yapan ve kamu hizmeti ifa eden kamu görevlileridir”¹⁸. Anayasa’nın 128. maddesinde memurlar ve diğer kamu görevlileri şeklinde bir ayrıma gidilmiştir. Bu bağlamda geniş anlamda kamu görevlisi kamu tüzel kişiliklerinde görev yapan, kendilerine kamu hukuku uygulanan ve bu çerçevede kamu hukuku rejimine tabi olan bütün kişileri kapsar¹⁹. Bu çerçevede kamu görevlisi kavramı her ne suretle olursa olsun kamu hizmeti gören kişileri kapsamına alacaktır²⁰. Dolayısıyla kamu görevlisi olan Belediye Başkanı’nın vergisel yükümlülüğünün yerine ge-

¹⁵ YILDIRIM Ramazan, Açıklamalı ve Kaynakçalı İdare Hukuku Kavramları Sözlüğü, Konya: 2006, s. 330.

¹⁶ KIZILKAYA Eyüp, Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi, Dış Denetim, Temmuz – Ağustos-Eylül 2010, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamu-zarari-uygulamalarinin-elestirisi-1-21.pdf>

¹⁷ AYM 28.09.1988, E. 1988/2, K. 1988/32, RGT 11.12.1988 RGS 20016; AYM, 22.06.1988, E. 87/18, K. 88/23, RGT 26.11.1988, RGS 20001, AKYILMAZ, a.g.m, s. 64.

¹⁸ AKYILMAZ, a.g.m s. 63.

¹⁹ GÖZLER, s. 624.

²⁰ DEMİREL Salim/KELEŞ Cengiz, 5018 Sayılı KMYK Kanunu’na Göre Kamu Zararı, Dış Denetim, Temmuz- Ağustos 2010, s. 181, www.sayder.org.tr/e-dergi-5018-sayili-kmyk-kanununa-gore-kamu-zara...

tirmemesi nedeniyle ortaya çıkacak gecikme zammı, gecikme faizi ya da cezalar zarar kapsamında değerlendirilecek ve kamu zararı niteliğinde olacaktır.

B. Kamu Görevlisinin Karar, İşlem ve Eylemi ya da Yükümlülüğünün Yerine Getirmemesi Nedeniyle Bir Zarar Doğmuş Olmalıdır

Kamu zararının varlığından bahsedilebilmesi için kamu görevlisinin aktif ya da pasif bir eyleminin bulunması gereklidir. Kamu zararı kamu görevlisinin bir işlem ya da eyleminden doğabileceği gibi bir yükümlülüğü yerine getirmemesi nedeniyle de doğabilecektir. Kamu görevlisinin bu eylemi nedeniyle kamu kaynağında bir artışa engel olunmalı ya da bir eksilmeye neden olunmalıdır. Dolayısıyla kamu görevlisinin maddi bir kaybına neden olmayan mevzuata aykırı işlemler idari ve cezai sorumluluğu gerektirmekle beraber maddi bir sorumluluk doğmayacaktır²¹.

C. Kamu Görevlisinin Karar, İşlem ve Eylemi ya da Yükümlülüğünü Yerine Getirmemesinin Hukuka Aykırı Olması

Kamu zararının oluşumu için ortada mevzuata aykırı bir işlem olması ya da mevzuatta öngörülen bir yükümlülüğün yerine getirilmemesi gerekmektedir. Mevzuat kavramı başta Anayasa olmak üzere kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemleri kapsamaktadır²². Vergi hukuku ekseninde değerlendirdiğimizde bu düzenleyici işlemler arasında tebliğleri de saymamız mümkündür.

Kamu görevlisinin yapmış olduğu işlem, eylem ya da kararların hukuka aykırılığının ya yargı yeri tarafından ya da kamu zararına neden olan olayla ilgili yapılan inceleme ve araştırma neticesinde yetkili idare tarafından tespiti gereklidir²³. Nitekim Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 7. maddesinde kamu zararının

- Kontrol, denetim veya inceleme,
- Sayıştay'ca kesin hükme bağlama,
- Adli, idari veya askerî yargılama, sonucunda tespit edileceği belirtilmiştir.

Gerek yargılama gerek de idari araştırmalar neticesinde ortaya çıkan kamu zararı mevzuata aykırılık teşkil etmeyen işlemler nedeniyle ortaya çıkmış ise söz konusu zararlar kamu zararı çerçevesinde değerlendirilmeyecektir.

²¹ KULUÇLU Erdal, "Sayıştay'ın Denetim Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı" Sayıştay Dergisi, Yıl: 2011, Sayı: 82, s. 63.

²² KULUÇLU, s. 60.

²³ AKYILMAZ, a.g.m s. 67-68.

D. Kamu Görevlisinin Hukuka Aykırılığının Kasıt, Kusur ya da İhmale Dayanması

Sayıştay Kanununda kusur unsurundan hiç bahsedilmemiş olmakla beraber 5018 sayılı kanun md 71 kamu görevlisinin mali sorumluluğunun doğabilmesi için kusur sorumluluğunu öngörmüştür. İlgili kanunla kamu görevlilerinin mali karar, işlem ve eylemleri sonucu oluşan kamu zararından sorumlu tutulabilmeleri için manevi unsur olarak kasıt, kusur ya da en azından ihmalin varlığı gerekmektedir²⁴. Bu durumda kamu görevlisi ancak kusurlu davranışının neticesi olarak ortaya çıkan kamu zararından sorumlu tutulabilecektir²⁵. 5018 Sayılı kanunla kamu zararından dolayı idarenin sorumluluğuna yer verilmemiş olup kamu görevlisinin idareyi zarar uğratmış olması nedeniyle kişisel kusurundan sorumlu olması hali düzenlenmiştir²⁶. Kişisel kusur kavramı idare hukukuna özgü bir kavram olup, mevzuatta tanımlanmamıştır²⁷. Ancak doktrinde personelin hizmetten ayrılabilen ve idareye izafe edilemeyen kusurları şahsi kusur olarak nitelendirilmiştir²⁸.

Kamu görevlisinin vergisel ödevlerini yerine getirmemesi hali ilgili mevzuatı bilmemesine dayanıyor ise bu durumda oluşan zarardan kamu görevlisini sorumlu tutabilir miyiz? Başka bir ifade ile ilgili mevzuatı bilmemek kamu görevlisinin sorumluluğunu kaldırır mı? Kamu görevlilerinin yaptıkları işlerle ilgili mevzuatı bilme yükümlülükleri söz konusudur²⁹. Dolayısıyla belediyenin kanuni temsilcisinin, belediyenin vergisel yükümlülüklerini bilmediği gerekçesini ileri sürerek sorumluluktan kurtulması mümkün değildir. Kamu görevlisi olan belediyenin kanuni temsilcisinin ilgili mevzuatı bilmemesi kusur ya da ihmal bağlamında değerlendirilebilir.

Memurun kusurlu olduğu idari faaliyet ile ilgili olarak ortaya çıkan ve idarenin aynı zamanda aslen sorumlu olduğu zararlar nedeniyle memur rucü sorumlusudur³⁰. Bu çerçevede vergisel ödevleri yerine getirmeyen kamu görevlisi rucü sorumlusu olarak karşımıza çıkacaktır.

²⁴ KULUÇLU, s. 62.

²⁵ ÖZÇELİK Barış, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu Zararından Sorumluluk, Kamu Zararı Paneli, 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 24 Mayıs 2012, Ankara, s. 13.

²⁶ ÖZCAN, s. 5.

²⁷ SÖYLER Yasin, Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y: 2010, S: 2, s. 564.

²⁸ AKYILMAZ /SEZGİNER /KAYA, s. 631.

²⁹ DEMİREL/KELEŞ, s. 182.

³⁰ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 626.

V. KAMU ZARARININ RÜCUUNDA ZAMANAŞIMI

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 74. maddesi uyarınca, “*kamu zararının meydana geldiği ve bu kanunda belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren fiilin işlendiği yılı izleyen mali yılın başından başlamak üzere, zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla onuncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezaları zamanaşımına uğrar*”.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 19. maddesinde de “Kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı süresi, zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, on yıldır.”

İlgili yönetmeliğin, 17. maddesinde³¹ kamu zararının oluştuğu kabul edilen tarih takip eden malî yılın başında işlemeye başlar ve onuncu yılın sonunda biter” hükmüne yer verilmiştir. Devletle kamu görevlisi arasındaki zararın rücuunda zamanaşımı konusunu değerlendirirken 5018 Sayılı Kanunda özel bir düzenleme olması nedeniyle Borçlar Hukukunun ilgili hükümlerine başvurulamaz. Nitekim 1943 tarihli bir Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul Kararında;

“Devlet ile memur arasındaki münasebetleri amme hukuku ve bu hukuk cümlesinden olarak kabul ve tedvin olunan kanunlar tanzim ve idare eder. Bu münasebetler hususi hukuk alanında hususi akıt ve mukaveleler icabına kıyas olanamaz ve onlara uydurulamaz.

Devletle memur arasındaki münasebeti düzenleyen kanunlarda memurların haksız fiilleri ile sebep oldukları zarar ve ziyan davaları için ayrı bir

³¹ **Kamu zararının oluştuğu tarih**

MADDE 17- (1) Kamu zararı;

- 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 tahsilâtının eksik yapılması hallerinde, tahsilat tutarının gelir kaydedilmesi gerektiği tarihte, oluşmuş kabul edilir.

*müruruzaman müddeti kabul edilmiş olmadıkça bu kabil davaların müruruzamanında Borçlar Kanunu'nun 60. maddesinin umumi hükümlerinin tatbiki icap eder*³² ifadelerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede 5018 Sayılı Yasadaki özel düzenleme gereği kamu tüzel kişiliklerinin kanuni temsilcilerinin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirmemesi örneğin vergi beyannamenin süresinde verilmemesinin neticesi olarak ortaya çıkabilecek gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi ziyat cezası, nedeniyle belediyeyi zarara uğratması halinde kamu zararının tahsili için 10 yıllık bir zamaşımı süresi söz konusu olacaktır.

VI. HAKSIZ FİİL VE UNSURLARI

Borçlar Kanunu md. 49 gereği “*Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür*”.

İlgili hüküm çerçevesinde haksız fiilden bir sorumluluk doğabilmesi için dört unsurun bulunması gereklidir:

A. Kusur

Kusur, sorumluluk ehliyetinin subjektif unsuru olup zarar sonucu doğuran davranışın zarar verene isnat edilebilmesinin yolunu açar³³. Kusur sorumluluğu-

³² Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, T: 16.06.1943, E: 1941/3, K: 1943/23, <http://www.kararevi.com/karars/242853>, ET. 11.06.2013.

“...Dairemizden şimdiye kadar çıkan kararlara göre devlet memur ve müstahdemlerinin zararı mucip fiilleri ikiye aykırılır:

1- Memurların uhdelerine mevdu vazifelerini suistimal etmeleri,

2- Vazifelerini ifa sırasında ihmal ve terahi göstermeleri.

1- Vazifesini suistimal eden mesela yedi emanetine mevdu bulunan bir parayı zimmetine geçirmiş olan bir veznedarın bu fiili hakkında dairemizce akit müruruzamanı tatbik edilmiştir. Çünkü devletin para ve diğer menkul mallarına el koyan bu gibi memurlar ile devlet arasında ayrıca bir eda akti de mevcuttur. Bu suretle devlet malını zimmetine geçirmiş olan veznedar hem akit rabitasını ihlal, hem de vazifesini suistimal ile kanunen cezayı müstelzim bir suç ika etmiş olur. Aktin hükümlerine aykırı hareket eden bir kimsenin bu hareketi ister cezayı müstelzim olsun isterse olmasın, her halde akit müruruzamanının tatbiki lazım gelir.

2- İhmal ve terahi hallerinde, mesela zimmetine para geçirmiş olan veznedarı murakabe ile mükellef olan malmemuru murakabe vazifesini yapmayarak zimmetin vukuuna yahut tezyüdüne sebep olmuş ise onun bu fiili hakkında dairemizce Borçlar Kanununun altmışıncı maddesinin ikinci fıkrasındaki müruruzaman müddeti tatbik edilmiştir. Çünkü tazminat davasına sebep olan haksız fiil ve zarar ve ziyat, akit rabitasından değil (muhalif hareketten değil), sırf hukuku amme kanunlarının ihlalinden doğmuştur. Binaenaleyh bu hususta ceza müruruzamanının tatbiki lazım gelir” Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, T: 16.06.1943, E: 1941/3, K: 1943/23, <http://www.kararevi.com/karars/242853>, ET. 11.06.2013.

³³ KILIÇOĞLU Mustafa, Sorumluluk Hukuku, Cilt I Sözleşme Dışı Sorumluluk, Ankara: 2002, s. 371.

nun temeli “başkasına kusuru ile zarar veren bundan sorumludur” prensibine dayanır³⁴. Bu durumda bir kişinin haksız fiilden sorumlu tutulabilmesi için o kişiye bir kusur isnat edilebilmesi gerekmektedir.

B. Hukuka aykırı bir davranış

Fiilin hukuka aykırı ya da haksız sayılması açısından ihlal edilen kuralın özel hukuk ya da kamu hukuku kuralı olması açısından bir fark yoktur³⁵. Burada haksız fiil aktif bir davranış neticesinde ortaya çıkabileceği gibi başkasını zarara uğramaktan koruyacak bir davranış şeklinde de ortaya çıkabilecektir³⁶. Borçlar Kanunu md. 63 çerçevesinde “kanunun verdiği yetkiye dayanan ve bu yetkinin sınırları içinde kalan bir fiil, zarara yol açsa bile, hukuka aykırı sayılmaz”.

C. Zarar

Haksız fiil nedeniyle bir sorumluluk doğabilmesi için söz konusu fiilin neticesinde bir zararın doğmuş olması gereklidir. Bir fiil bir kişinin mutlak malvarlığı hakkını ya da kişilik hakkını ihlal etmiş ise kural olarak hukuka aykırı kabul edilecektir³⁷. Zarar; malvarlığında azalma, kârdan mahrumiyet gibi maddi bir zarar olabileceği gibi manevi bir zarar da olabilecektir.

D. Kusurlu ve hukuka aykırı bir davranış ile zarar arasında illiyet bağı

Kusurlu ve hukuka aykırı davranış ile zarar arasında bir illiyet bağı yani neden sonuç ilişkisi kuramıyor isek haksız fiil sorumluluğunun doğması mümkün olmayacaktır.

Kamu kurumları ve belediyelerin kanuni temsilcilerinin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkacak olan zarar 5018 sayılı kanunda yer alan özel düzenleme nedeniyle kamu zararı bağlamında değerlendirilip rücu edilecektir. Bunun temel nedenlerinden biri zarar neden olan kanuni temsilcinin, kamu görevlisi olmasıdır. Ancak küçüklerin kısıtlıların, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan tüm kuruluşların vergisel yükümlülükleri kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir. Bu çerçevede bir değerlendirme yaptığımızda kamu görevlisi vasfı taşımayan kanuni temsilcilerin vergisel ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle doğacak zarar haksız fiil kapsamında değerlendirilmelidir. Rücu hakkının kullanılmasında adli yargının görevli olduğu ve

³⁴ GÖKCAN, Hasan Tahsin, *Hukukumuzda Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Davaları*, Ankara: 2003, s. 22

³⁵ REİSOĞLU Safa, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul: 2011, s. 162.

³⁶ REİSOĞLU, s. 163.

³⁷ HATEMİ Hüseyin /GÖKYAYLA Emre, *Borçlar Hukuku Genel Bölüm*, İstanbul: 2011, s. 110.

sorunun haksız fiil esaslarına göre çözümleneceği görüşü geniş kabul görmektedir³⁸. Dolayısıyla da rücu zamanaşımı da bu bağlamda değerlendirilmelidir.

Ancak kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle başka bir ifade ile vergi kanunlarına aykırı fiilleri nedeniyle ortaya çıkacak olan idari vergi cezaları ve ferileri için VUK’ da sorumluluk açısından ikili bir ayrıma gidilmiştir. Vergi cezalarından sorumluluk kanuni temsilcinin türüne göre farklılık arz edecektir³⁹. VUK md. 332 gereği “Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır”. Ancak VUK md. 333 gereği tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden kaynaklanacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Bu durumda kanuni temsilcinin vergisel ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan idari vergi cezaları ve ferileri tüzel kişinin kusurlu olan temsilciye rücuunda haksız fiil hükümleri uygulanacaktır.

VII. HAKSIZ FİİLDE ZAMANAŞIMI

Borçlar Kanunu madde 72 gereği “tazminat istemi, zarar görenin zararı ve tazminat yükümlüsünü öğrendiği tarihten başlayarak iki yılın ve her hâlde fiilin işlendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Ancak, tazminat ceza kanunlarının daha uzun bir zamanaşımı öngördüğü cezayı gerektiren bir fiilden doğmuşsa, bu zamanaşımı uygulanır”.

Rücu isteminde ise Borçlar Kanunu md. 73 gereği “tazminatın tamamının ödendiği ve birlikte sorumlu kişinin öğrenildiği tarihten başlayarak iki yılın ve her hâlde tazminatın tamamının ödendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar.

Tazminatın ödenmesi kendisinden istenilen kişi, durumu birlikte sorumlu olduğu kişilere bildirmek zorundadır. Aksi takdirde zamanaşımı, bu bildirimün dürüstlük kurallarına göre yapılabileceği tarihte işlemeye başlar”.

İki yıllık sürenin başlaması açısından kanun koyucu hem zararın hem de sorumlunun kim olduğu açısından öğrenme ölçütünü esas almıştır⁴⁰. On yıllık sürenin başlangıcında da esas alınan ölçüt objektif nitelikte olup haksız fiilin işlendiği zamandır⁴¹.

³⁸ GÖKCAN, s. 106.

³⁹ KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara: 2011, s. 209

⁴⁰ HAVUTÇU Ayşe, Haksız Fiil Sorumluluğunda Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 12, Özel Sayı 2010 (Basım Yılı 2012), s. 583.

⁴¹ HAVUTÇU, s. 583.

İlgili hükümler değerlendirildiğinde özel hukuk tüzel kişinin kanuni temsilcinin vergisel ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle ödemek zorunda olduğu idari para cezaları ve verginin geç ödenmesinden kaynaklanan zararlar için kanuni temsilciye rücu için iki ve on yıllık zamanaşımı süreleri öngörülmüştür. Kanun temsilcinin beyanname vermek ve vergi borcunu ödemek gibi vergisel yükümlülükleri yerine getirmesi gereken tarihten itibaren on yıllık, vergi idaresinin denetim ve incelemeleri neticesinde ortaya çıkan para cezasının tebliğinden itibaren iki yıllık sürenin başlaması gerekmektedir. Çünkü kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmediği ve tüzel kişiliği zarara uğrattığı gerçeği en geç vergi incelemesi neticesinde öğrenilecektir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Kamu kurumları ve belediyeler kamu hizmeti eksenli kuruluşlar olmakla beraber kâr elde etme amaçlı ticari, zirai ve sınaî faaliyetleri neticesinde vergi yükümlülükleri doğmaktadır. Bu yükümlülükler temsilciler aracılığı ile yerine getirilmektedir. Kamu kurumlarında 5018 Sayılı Kanun gereği sorumlular üst yöneticilerdir. 5018 Sayılı kanun md 11’de üst yöneticiler Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda 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. Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Harcama yetkisini devredilmesi sorumluluğu ortadan kaldırmayacaktır. İlgili düzenleme çerçevesinde bir değerlendirme yaptığımızda kamu kurum ve belediyelerin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden üst yöneticiler sorumludur.

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. VUK md. 333 gereği tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden kaynaklanacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. VUK sadece vergi aslı ve cezalarının ödenmesinde kimin sorumlu tutulacağı hususunu düzenlenmiş kusurlu hareketiyle kamu kurumu ya da tüzel kişiliğe zarar veren temsilciye rücuü ve dolayısıyla da zamanaşımını düzenlememiştir. Bu bağlamda

konuya açıklık getirmek için Borçlar Kanununun haksız fiile ilişkin ve 5018 Sayılı Kanunun kamu zararına ilişkin hükümleri değerlendirilmiştir ve şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- Kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmalleri neticesinde mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirmesi kamu zararı bağlamında değerlendirilecektir. Bu çerçevede kamu kurumları ve belediyelerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkacak olan idari vergi cezaları, gecikme zammı ve gecikme faizi kusursuyla bunlara neden olan üst yönetici ya da kanuni temsilciye rücu edilebilecektir.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 74. maddesi uyarınca, *“kamu zararının meydana geldiği ve bu kanunda belirtilen para cezalarının verilmesini gerektiren fiilin işlendiği yılı izleyen mali yılın başından başlamak üzere, zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla **onuncu yılın sonuna kadar tespit ve tahsil edilemeyen kamu zararları ile para cezaları zamanaşımına uğrar**”*. Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 19. maddesinde de *“Kamu zararından doğan alacaklarda zamanaşımı süresi, zamanaşımını kesen ve durduran genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, on yıldır.”* hükmüne yer verildikten sonra aynı yönetmeliğin, 17. maddesinde⁴² *zamanaşımı kamu zararının olduğu kabul edilen tarih takip eden malî yılın başında işlemeye başlar ve onuncu yılın sonunda biter”* hükmüne yer

⁴² **Kamu zararının olduğu tarih**

MADDE 17- (1) Kamu zararı;

- a) Vezne ve ambar açıkları ile diğer muhasebe yetkilisi mutemetlerinin açıklarında, açıklığın 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 tahsilâtının eksik yapılması hallerinde, tahsilat tutarının gelir kaydedilmesi gerektiği tarihte, oluşmuş kabul edilir.

verilmiştir. Devletle kamu görevlisi arasındaki zararın rücuunda zamanaşımı konusunu değerlendirirken 5018 Sayılı kanunda özel bir düzenleme olması nedeniyle Borçlar Hukukunun ilgili hükümlerine başvuramayız. Bu durumda vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle doğan zarar, kamu zararı olması nedeniyle on yıllık zamanaşımı süresine tabidir.

- Kamu tüzel kişiliği vasfı taşımayan özel hukuk tüzel kişilerinin de vergisel ödevleri kanuni temsilciler aracılığı ile yerine getirilmektedir. VUK md. 333 gereği tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanunlarına aykırı hareketlerden kaynaklanacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Bu durumda zarar neden olan kanuni temsilci kamu görevlisi olmadığı için vergisel ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan idari vergi cezaları ve ferileri tüzel kişinin kusurlu olan temsilciye rücuunda haksız fiil hükümleri uygulanacaktır.

Rücu isteminde ise Borçlar Kanunu md. 73 “*tazminatın tamamının ödendiği ve birlikte sorumlu kişinin öğrenildiği tarihten başlayarak iki yılın ve her hâlde tazminatın tamamının ödendiği tarihten başlayarak on yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Tazminatın ödenmesi kendisinden istenilen kişi, durumu birlikte sorumlu olduğu kişilere bildirmek zorundadır. Aksi takdirde zamanaşımı, bu bildirimün dürüstlük kurallarına göre yapılabileceği tarihte işlemeye başlar*” hükmü uygulanacaktır. İlgili hüküm çerçevesinde özel hukuk tüzel kişinin kanuni temsilcinin vergisel ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle ödemek zorunda olduğu idari para cezaları ve verginin geç ödenmesinden kaynaklanan zararlar için kanuni temsilciye rücu için iki ve on yıllık zamanaşımı süreleri öngörülmüştür.

KAYNAKLAR

AKYILMAZ, Bahtiyar; SEZGİNER, Murat; KAYA, Cemil, Türk İdare Hukuku, Ankara: 2011.

AKYILMAZ, Bahtiyar, Kamu Zararı ve Kamu Zararında Rucü, Prof Dr. İlhan Özay'a Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt LXIX, Sayı 1-2, Yıl 2011.

CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Ankara: 2006,

DEMİREL, Salim / KELEŞ, Cengiz, 5018 Sayılı KMYK Kanunu'na Göre Kamu Zararı, Dış Denetim, Temmuz- Ağustos 2010, www.sayder.org.tr/e-dergi-5018-sayili-kmyk-kanununa-gore-kamu-zara...

GÖKCAN, Hasan Tahsin, Hukukumuzda Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Davaları, Ankara: 2003.

GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku (Cilt II), Bursa: 2009.

HATEMİ, Hüseyin / GÖKYAYLA, Emre, Borçlar Hukuku Genel Bölüm, İstanbul: 2011.

HAVUTÇU, Ayşe, Haksız Fiil Sorumluluğunda Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 12, Özel Sayı 2010 (Basım Yılı 2012).

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara: 2011.

KILIÇOĞLU, Mustafa, Sorumluluk Hukuku, Cilt I Sözleşme Dışı Sorumluluk, Ankara: 2002.

KIZILKAYA, Eyüp, Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi, Dış Denetim, Temmuz – Ağustos- Eylül 2010, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamu-zarari-uygulamalarinin-elestirisi-1-21.pdf>. Erişim tarihi; 19.06.2013.

KULUÇLU, Erdal, "Sayıştay'ın Denetim Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı" Sayıştay Dergisi, Yıl: 2011, Sayı: 82.

ÖZCAN, Elvin E., Kamu Zararının İdare Hukuku ile Kavranması, Panel Kamu Zararı, 24 Mayıs 2012, Ankara, ISBN: 978-975-7590-07-1.

ÖZÇELİK, Barış, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu Zararından Sorumluluk, Kamu Zararı Paneli, 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara: 24 Mayıs 2012.

SÖYLER, Yasin, Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y: 2010, S: 2.

REİSOĞLU, Safa, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul: 2011, s. 162.

ULUDAĞ, Barış, Belediyelerin Vergisel Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2872#

YILDIRIM, Ramazan, Açıklamalı ve Kaynakçalı İdare Hukuku Kavramları Sözlüğü, Konya: 2006.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RGS: 26482, RGT: 03.04.2007

<http://www.kararara.com/danistay/13d/danistay6256.htm> erişim tarihi 10.06.2013

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=27> erişim tarihi 10.06.2013

<http://www.kararevi.com/karars/242853>, ET. 11.06.2013.

<http://www.sayistay.gov.tr/karar/SGKK/Sgkk3.asp?GKID=41194>. Erişim tarihi 10.06.2013.

