

PERSONEL SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

• Bilal KOCABAŞ •
Devlet Bütçe Uzmanı

I - GİRİŞ

Sözleşmeli personel, uygulaması belli bir mesleki bilgi ve uzmanlığa gerek gösteren geçici ve istisnai işlerde, daha yüksek bir ücret verilmek suretiyle personel sağlanması için öngörülmüş bir istihdam biçimidir. Sözleşmeli personel ile idare arasında yapılacak olan sözleşme, bir özel hukuk sözleşmesi olmayıp idare hukuku kurallarına tabi bir idari hizmet sözleşmesidir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, sözleşmeli personel geçici ve istisnai bir istihdam biçimidir.

Sözleşmeli personel konusu, gerek uygulamadaki çok başlılık, gerekse özlük haklarındaki farklılıklar nedeniyle hep gündemde yer almıştır. Son dönemde "Devlet Personel Rejimi Reformu" ile bağlantılı olarak da yine sözleşmeli personel konusu üzerinde durulmaktadır.

Bu makalede, personel sözleşmelerindeki damga vergisi uygulaması ele alınacaktır.

II- KAMUDA SÖZLEŞMELİ PERSONEL

Sözleşmeli personel iki taraflı görüşmelerle ve pazarlıkla kararlaştırılan anlaşmalara göre çalıştırılır ve hizmet şartları yine iki tarafın arzusu ile değiştirilebilir. Bu iki taraflı anlaşma yazılı ve sözlü olabilir, "münferit akit" şeklinde veya "toplu sözleşme" şeklinde de yapılabilir. Önemli olan tek taraflı bir atamanın söz konusu olmaması ve objektif bir hukuksal durumun bulunmamasıdır.

Sözleşmeli personel, "Devletin sürekli işlerinde" istihdam edilmediği için, "kadro" yerine "pozisyon" işgal eder. Pozisyon, işin tanımını da içermekte, görev unvanı ve görev yeri anlamına gelmektedir.

Anayasa'nın 128. maddesinde ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4. maddesinin (A) fıkrasında memurların asli ve sürekli görevlerde çalıştırılacağından bahsedilmektedir. Şüphesiz her iş sürekli iş değildir. Bazı kamu hizmetleri, nitelikleri gereği devamlılık göstermezler. Sözleşmeli personel istihdamı da süreklilik arz etmeyen işler için gerekli olan bir istihdam türüdür.

657 sayılı Kanun'dan önceki dönemde sözleşmeli statü, özel meslek ve ihtisası olan elemanı çalıştırmak için değil, daha avantajlı ücret rejimi yaratmak için kullanılmaktaydı. 1960'lı yıllarda hazırlanan idarenin yeniden düzenlenmesi ile ilgili raporda, "Benzer nitelikteki görevler için benzer istihdam biçimi uygulanmalıdır. Böylece, bir kurumda devlet statüsü ile gördürülen bir hizmetin, bir başka kurumda sözleşmeli statü ile gördürülmesine imkan verilmemiş olur." denilmek suretiyle o zamanki uygulamanın yanlışlığı dile getirilmiştir.

Görünen o ki, sözleşmeli personel konusunda 657 sayılı Kanun'un çıkarılmasından önceki döneme tekrar dönülmüş durumdadır. Zira bugün de aynı nitelikteki işlerden bir kısmı sözleşmeli personel eliyle bir kısmı da kadrolu personel eliyle yürütülebilmektedir.

Kamuda sözleşmeli personel çalıştırılmasının dayanağı olan kanunları ikiye ayırmak mümkündür:

- Personel Kanunları
- Teşkilat Kanunları

Personel Kanunları arasında öncelikle 657 sayılı Kanun'u saymak gerekir. Bu Kanun'un 4. maddesinin (B) fıkrasında kamuda çalışacak sözleşmeli personel için genel bir çerçeve çizilmiştir.

Diğer taraftan anılan Kanun'un, ek geçici 12, 13, ve 14. maddeleriyle sanatçıları ve orkestra mensuplarını sözleşmeli olarak çalıştırılabilme imkanı getirilmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ve 2914 Sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu ile bazı üniversite mensuplarının sözleşmeli olarak istihdamları düzenlenmiştir.

399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, KİT'lerde sözleşme ile çalıştırılacak personelle ilgilidir.

Sözleşmeli personel çalıştırılmasına ilişkin kurumsal hüküm içeren birçok teşkilat kanunu da mevcuttur.

Ayrıca, her yıl bütçe kanununa sözleşmeli personelle ilgili hükümler konulmaktadır. Örneğin, 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun 24. maddesi "Sözleşmeli Personele İlişkin Esaslar" başlığı ile düzenlenmiştir.

III – PERSONEL SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Damga vergisi ticari resmi ve medeni işlemlerden alınan bir muamele vergisidir. Bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar vergiye tabi tutulduğundan, bir hukuki muamele dolayısıyla birden fazla kağıt düzenlendiği takdirde bu kağıtlardan herbiri, Damga Vergisi Kanunu'ndaki diğer şartları taşımak kaydıyla, ayrı ayrı damga vergisine tabi tutulmaktadır.

Buna karşılık, kişiler arasında Kanun'da yazılı kağıdın kapsamına giren bir muamele yapıldığı halde, herhangi bir kağıt düzenlenmediği takdirde damga vergisi doğmamaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar damga vergisine tabidir. Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda gösterilmeyen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda damga vergisine tabi kağıtlar dahilinde "İ - Akitlerle İlgili Kağıtlar" başlığı altında tanımlanan kağıtlardan;

1- Mukavelenameler, taahhünameler ve temliknameler,

2- Teklifnameler,

3- Kefalet, teminat ve rehin senetleri,

4- Tahkimnameler ve sulhnameler,

5- Fesihnameler,

vergiye tabi olmaktadır.

Ayrıca söz konusu Kanun'un 9. maddesinde ise Kanun'a ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir.

Kanundaki kağıtlar terimi; yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade etmektedir. Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabidir. Kağıt eksiksiz olarak tekemmül ettikten sonra muamelenin feshedilmiş olması verginin doğmasını engellememektedir.

Verginin konusunu belirlemek açısından aşağıda yer alan iki şartın birlikte aranması gerekmektedir. Öncelikle "kağıt", bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte yazılıp imzalanmış olacak; ayrıca Damga Vergisi Kanunu'na bağlı (1) sayılı tabloda yer alacaktır. Eğer, ilk şart gerçekleşmiş olsa dahi "kağıt" (1) sayılı tabloya dahil değilse vergileme yapılmayacaktır.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların tanzimidir. Verginin mükellefi ise verginin konusuna giren kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde; şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda, kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.

Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre ver-

gi alınır. (Damga Vergisi Kanunu Md. 4)

Damga vergisine tabi kağıtlar bir nüsha düzenlenebileceği gibi, birden fazla nüsha da düzenlenebilir. Sözleşmelerin, taraflarının birer orijinal imzalı örneğe sahip olabilmesi için taraf sayısı kadar düzenlendiği görülmektedir. Bu durumda her nüsha ayrı ayrı aynı miktarda damga vergisine tabi tutulacaktır.

Damga vergisinde nispi ve maktu olmak üzere iki matrah ölçüsü kabul edilmiştir. Nispi vergide kağıtların türü ve niteliklerine göre bunların içerdiği ya da bu kağıtlarda gösterilen para miktarları verginin matrahıdır. Vergi matrahı Kanun'da yazılı olan oran uygulanarak hesaplanır. Maktu vergide ise kağıtların türleri matraha temel olur. Kağıtların türüne göre vergi miktarı Kanun'a bağlı (1) sayılı tabloda belirtilmiştir.

Düzenlenen kağıtların içerdikleri belli tutarların dikkate alınması suretiyle yapılacak nispi vergilendirmenin kapsamında yer alan kağıtların, ikili bir ayırım ile ele alınması imkanı bulunmaktadır. Bu çerçevede yapılacak ayırlamanın ilk ayağında, belli tutarı içermediklerinde maktu, belli tutarı içerdiklerinde nispi olarak vergilendirilecek kağıtlar, ikinci ayağında ise her halükarda maktu olarak vergiye tabi kağıtlar bulunmaktadır. Bir işlemde maktu damga vergisi alınması öngörülmüş ise karşısında miktarı, nispi olarak damga vergisi alınması öngörülmüş ise yine karşısında oranı yazılarak, kağıt vergiye tabi tutulur.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda, damga vergisine tabi kağıtlar IV – Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar bölümünün 1) bendine göre personel ücretleri (Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde

nakli veya tediye temin eden kağıtlar) binde 6 nispetinde damga vergisine tabidir. Bundan ayrı olarak, Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I - Akitlerle İlgili Kağıtlar" başlığı altında tanımlanan kağıtların birinci bendi uyarınca kurum ile personel arasında yapılan sözleşmeler de binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabidir.

Kurumlarda çalıştırılacak sözleşmeli personel için yapılan sözleşmeler de, söz konusu sözleşmelerde yer alan matrah üzerinden düzenlenip imzalandığı anda, binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabidir.

Yıl içerisinde personelin ücretine zam gelmesi halinde ise, zam miktarı ile zammın uygulanacağı süreye çarpılarak ortaya çıkan matrah üzerinden, sözleşmenin düzenlenip imzalandığı anda binde 7,5 nispetinde damga vergisi doğmaktadır. Ayrıca müteakip yıllarda kurum ile personel arasında yapılan anlaşmalar da ise, yeniden bir sözleşme düzenlemesi halinde sözleşmenin, imzalandığı anda yeni matrah üzerinden binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması, önceki yıl sözleşmesine artış uygulanarak uzatılması halinde ise yıl içerisinde yapılan zam usulünün uygulanması gerekmektedir.

NOTLAR

1. Kemal ÇELİK, Kamu Kesiminde Sözleşmeli Personel İstihdamı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, BÜMKO, Ankara, 1990, s. 13
2. Bülent SERİM, Sözleşmeli Personel, Ankara, Gümüş Matbaası, 1987, s. 89
3. Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir. Şu kadar ki, poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.(Damga Vergisi Kanunu Md. 5)
4. Matrah, sözleşme süresi ve ücret miktarı çarpılarak bulunur.
5. ARPACI Altar Ömer Sözleşmeli Personel ve Damga Vergisi, Maliye Postası Dergisi, sayı 579, 15 Ekim 2004 Ankara.

