

ULUSLARARASI PROJELERDE GÖREV ALAN KAMU GÖREVLİLERİNE YAPILACAK ÜCRET ÖDEMELERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 07.05.2022
Makale Kabul Tarihi : 12.08.2022
Makale Türü : Derleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1113494

Dr. Öğr. Üyesi Erdem ERCAN*
Doğan DURNA**

Bibliyografik Bilgiler

Ercan, E., & Durna, D. (2023). "Uluslararası Projelerde Görev Alan Kamu Görevlilerine Yapılacak Ücret Ödemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 153-172) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1113494>

ÖZ

Devletin kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri "memurlar ve diğer kamu görevlileri" eliyle yürüteceği Anayasanın 128'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kamu görevlileri ifadesinin kimleri kapsadığı konusu bir tarafa asli görevlerinin yanında idare içinde ve dışında yürütülen projelerde görev alan kamu görevlilerine yapılacak ödemelerin neler olduğu ve bunların ne şekilde yapılacağı konuları da uygulamada tartışmalıdır. Bu durum, idarelerde yeknesak olmayan uygulamalara ve kamu görevlilerinin ülke için önem arz eden projelerde görev almakta çekimser davranmalarına neden olmaktadır. Çalışmada, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi kamu görevlilerinin çeşitli kaynaklardan elde edilen hibelerle yürütülen projelerde görev almaları halinde kendilerine yapılacak ödemelerin hangi hükümlere tabi olacağı, hangi ödemelerden yararlanabilecekleri, bu ödemelerin ne şekilde vergilendirileceği hususları meri mevzuat hükümleri ve yargı kararları ışığında değerlendirilmiş, tereddütlü konulara ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

* Ankara Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, erdemercan@ankara.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1645-0394.

** Tarım ve Orman Bakanlığı, ddurna79@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1839-0401.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası Projeler, Hibe, Kamu Görevlileri, Ücret, Damga Vergisi, Gelir Vergisi

Jel Sınıflandırma Kodu: F 53, H 83, H 87, K 34.

PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE PAYMENTS TO PUBLIC SERVANTS TAKING WORK IN INTERNATIONAL PROJECTS AND SUGGESTIONS FOR SOLUTIONS

ABSTRACT

It is stipulated in Article 128 of the Constitution that the state will carry out the essential and permanent duties required by the public services through “public servants and other public officials”. Aside from who is within the scope of the term public servants, in practice how the payments to be made to public servants who take part in projects carried out inside and outside the administration and what kind of the payments to be made is controversial. This situation, causes non-uniform practices in public administrations and the reluctance of public servants to take part in projects that are important for the country. In this study, the provisions of the payments to be made to the public personnel subject to the Civil Servants Law No. 657, take part in projects carried out with grants from various sources, which payments they can benefit from, and how these payments will be taxed were evaluated in the light of the provisions of the current legislation and judicial decisions, suggestions were made regarding the hesitant issues.

Keywords: International Projects, Grant, Public Servants, Fee, Stamp Duty, Income Tax

Jel Classification Codes: F 53, H 83, H 87, K 34.

1. GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB), ekonomik ve sosyal gelişmelerine destek olmak ve ülkelerarası gelişmişlik düzeyini dengelemek amacıyla üye ülkelere hibe ya da kredi şeklinde çeşitli mali araçları kullanarak önemli miktarlarda kaynak aktarmaktadır. AB, aynı zamanda gerekli gördüğü halde üçüncü ülkelere de mali yardımlarda bulunmaktadır (Avrupa Birliği Başkanlığı, 2022). Avrupa Birliği’ne aday üyelik süreci devam eden Türkiye Cumhuriyeti, aday ülkeler arasında AB fonlarının en büyük yararlanıcısıdır (Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, 2022). Öte yandan, Türkiye; Birleşmiş Milletler (BM), Avrupa Konseyi, Kuzey Atlantik Paktı Örgütü (NATO), İslam İşbirliği Teşkilatı (İİT) gibi çok sayıda uluslararası örgüte de çeşitli statülerle üyedir (Dışişleri Bakanlığı, 2022). Tüm bu kuruluşlar, amaçlarını gerçekleştirmek için gerek üyelerine gerekse üçüncü ülkelere yönelik çeşitli mali imkânlar sağlamaktadır. Bu ve benzeri kuruluşlardan değişik isimler altındaki fonlardan temin edilen hibeler ile çok sayıda kamu kurum ve kuruluşu proje yürütmektedir. Örneğin, Türkiye Cumhuriyeti bütçeleri Avrupa Birliği ve Türkiye tarafından karşılanan proje bazlı hibe veren ‘Erasmus+’ topluluk programından uzun yıllardır yararlanmaktadır (Türkiye Ulusal Ajansı, 2022). Bu projeler, kamu-sivil toplum

ortaklığıyla ya da birden fazla kamu kurumunun katılımıyla yürütülebilmektedir. Projelerde görev alan iş sözleşmesine tabi kişilerle ilgili iş ve işlemler 22/05/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nda ve ilgili mevzuatta detaylı olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte bu projelerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine yapılacak ödemelerde hangi hükümlerin uygulanacağı uygulamada tartışmalıdır. Bu durum, kamu kurumları arasında yeknesak olmayan uygulamalara ve hibe programlarından yeterince yararlanılamamasına yol açmaktadır. Çalışmada yabancı kaynaklı hibe projelerinde görev alan kamu görevlilerine yapılacak ödemeler meri mevzuat ve yargı kararları ışığında değerlendirilerek uygulamadan kaynaklı sorunlara ilişkin çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

2. MEMUR VE DİĞER KAMU GÖREVLİLERİ KAVRAMLARI

İdare, yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini örgütlenmiş bir teşkilat ve bu teşkilatta görevli “kamu görevlileri” yani “insanlar” eliyle yerine getirmektedir (Bucaktepe, 2014, s. 460).

Kamu görevlilerine dair genel ilkeler 1982 Anayasasının 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.

Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/12 md.) Ancak, malî ve sosyal haklara ilişkin toplu sözleşme hükümleri saklıdır.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmünde kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin “memurlar” ve “diğer kamu görevlileri” eliyle yürütüleceği ifade edilmekte fakat ne bahse konu madde hükmünde ne de diğer Anayasa hükümlerinde bu kavramların tanımı bulunmaktadır (Bucaktepe, 2014, s. 463).

İlgili mevzuata bakıldığında yalnızca “memur” kavramının, 14/07/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4'üncü maddesinde; *“Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır”* şeklinde tanımlandığı görülmektedir.

Buna karşın, 657 sayılı Kanun'da ve diğer mevzuatta Anayasada ifade edilen “diğer kamu görevlileri” ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine dair bir tanıma yer verilmemiştir. Bu nedenle “diğer kamu görevlileri” ifadesinden anlaşılması gerekenin ne olduğu hususu öğretilerde tartışmalıdır. Gözler'e göre, Anayasada zikredilen “diğer kamu görevlileri” ifadesinden *“sözleşmeli personel”* ve *“geçici personel”* anlaşılmalıdır (Gözler, 2009, s. 650). Yıldırım vd. göre, *“diğer kamu görevlileri sözleşmeli personel ile 657 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde yer alan kendine özgü personel kanunu bulunan personeldir.”* (Yıldırım ve diğerleri, 2016, s. 212). Akyılmaz/Sezginer/Kaya'ya göre, diğer kamu görevlileri, *“..memurlar dışında kalan ve 657 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde yer alan kendine özgü personel kanunu bulunan personel ile sözleşmeli personel ve geçici personeldir”* (Akyılmaz, Sezginer, & Kaya, 2016, s. 647). Ayanoğlu'na göre, *“1) Statüiter konumdaki görevliler (silahlı kuvvetler personeli, hâkimler ve savcılar, üniversite akademik personeli) 2) Siyasî nitelikteki görevliler (Cumhurbaşkanı, Başbakan, ba-*

kanlar ve mahallî idarelerin seçimle gelen görevlileri) 3) Kadro karşılığı sözleşmeli çalışanlar 4) İdarî sözleşme ile istihdam edilen sözleşmeli ve geçici personel” diğer kamu görevlileridir (Ayanoğlu, 2004, s. 1002).

Sözleşmeli personelin diğer kamu görevlisi olup olmadığı konusu da öğretilerde tartışmalı olmakla birlikte Söyler’in de ifade ettiği üzere, “Devlet ile kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevlerde de sözleşmeli statüde personel istihdam edildiği ve sözleşmeli personel istihdamına idare hukuku kuralları hâkim kılındığından, sözleşmeli personelin diğer kamu görevlisi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir” (Söyler, 2019, s. 66).

Kanımızca Anayasa hükmünde yer alan “..memurlar ve diğer kamu görevlileri...” ifadesinin lafzı, “diğer kamu görevlileri” kavramını tanımlayan veya sınırlandıran herhangi bir mevzuat hükmünün bulunmaması ve yukarıda paylaşılan görüşler göz önüne alındığında; “diğer kamu görevlileri” kavramının, memur kavramına dahil olmamakla birlikte kanunlarla asli ve sürekli kamu görevi ifa etmekle görevlendirilmiş kadro ve istihdam şekillerinden olan hâkim ve savcılar ile bu statüden sayılanlar, öğretim elemanları, askeri personel ile sözleşmeli personeli kapsayacak şekilde geniş yorumlanması daha doğru olacaktır.

3. KAMU GÖREVLİLERİNİN MALİ HAKLARI

Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin mali hakları başta 14/07/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu olmak üzere, 24/02/1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkim ve Savcılar Kanunu, 11/10/1983 tarihli ve 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu, 27/07/1967 tarihli ve 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 27/06/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Bütçe Kanunu (K) Cetveli, 10/03/2000 tarihli ve 2000/457 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 17/04/2006 tarihli ve 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 12/05/2008 tarihli ve 2008/13694 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile toplu sözleşme metinleri ve ilgili diğer mevzuatta düzenlenmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 87’nci maddesinde; “Memurlara; a) Bu Kanuna tabi kurumlarda, b) Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi kurumlar ile sermayesinin yarısından fazlası Devlete ait bankalarda, c) Özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulan banka ve kuruluşlarda, ç) Yukarıdaki bentlerde yazılı idare, kuruluş ve bankalar tarafından sermayelerinin yarısından fazlasına katılmak suretiyle kurulan kuruluşlarla bunların aynı oranda katılmaları ile vücut bulan kurumlarda, İkinci görev verilemez; bu kurumlardan her ne ad ile olursa olsun para ödenemez ve yarar sağlanamaz. Ancak, bu Kanunun memurlara ikinci görev verilmesini öngören hükümleri ile hakem, tasfiye memuru ve bilirkişilere takdir olunan İl Genel Meclisi ve İl Daimi Encümeni başkanları, özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulan ve asli görevlerinin devamı niteliğinde olmayan çeşitli kurul, komisyon, heyet ve jüri çalışmalarına, Üniversiteler, Akademiler, Türkiye ve Orta - Doğu Amme İdaresi Enstitüsü ve özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulan araştırma kurumları tarafından idareyle ilgili olarak yapılan inceleme ve araştırma çalışmalarına katılanlar için özel kanunlarınca gösterilen veya bu kanunlara dayanılarak tespit edilen ücretlerin ödenmesine ilişkin hükümler saklıdır.” hükmü yer almakta, aynı Ka-

nun'un 88 inci maddesinde Kanun'a tâbi memurlara hangi görevlerin ikinci görev olarak verilebileceği hüküm altına alınmaktadır.

657 sayılı Kanun'un 146'ncı maddesinde ise; "*Memurlara kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği görevler karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemez, hiçbir yarar sağlanamaz...*" hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hükümlere göre; memurlar kural olarak kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmelikler ile amirlerin saptadığı görevler karşılığında yalnızca 657 sayılı Kanun kapsamındaki mali haklardan yararlanabilirler. Buna paralel olarak aynı Kanun'da belirtilen ikinci görev, vekâlet görevi, ek ders görevi gibi görevleri yürütmeleri ve bu görevler karşılığında ilgili mevzuatta bir ücret öngörülmüş olması halinde bu kapsamdaki ödemelerden de yararlanabilirler (Pınar, 1999, s. 1379).

Memurların mali hakları temel olarak 657 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Ancak Anayasanın 128'inci maddesi gereğince memurlara diğer kanunlar ve toplu sözleşme hükümleriyle de yeni mali ve sosyal hak ve imkânlar tanınabilmektedir. Örneğin, 04/01/1961 tarihli ve 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'un 5'inci maddesi uyarınca Sağlık Bakanlığında görev yapan personele ek ödeme yapılmaktadır. Benzer şekilde, 25/08/2021 tarihli ve 31579 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2022 ve 2023 Yıllarını Kapsayan 6. Dönem Toplu Sözleşme'nin 9'uncu maddesi ile sözleşmeli olarak istihdam edilen personele yemek yardımı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Memurlar ve diğer kamu görevlileri lehine 14/07/1965 tarihli ve 657 sayılı Kanun haricinde mali imkân sağlayan bir başka düzenleme 17/09/2004 tarihli ve 5234 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32'nci maddesinde yer almaktadır.

Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlardan temin edilen hibelerle yürütülen projelerde görev yapan kamu görevlilerine yapılacak ödemeleri düzenleyen mezkûr madde metni; "*Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşların kaynaklarından 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanuna ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan idarelere proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarlar, ilgili idarelerin bütçelerine gelir kaydedilmeksizin özel hesaplarda izlenir. Proje süresi ile sınırlı olmak kaydıyla, proje kapsamında ve projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine ve hizmetinden yararlanılacak diğer kişilere proje sözleşmesinde belirlenen ücretler de dahil olmak üzere projeye yönelik yapılacak her türlü harcamalar proje kaynaklarından gerçekleştirilir. Harcamalar, proje sözleşmelerinde yer alan hükümler ile bu sözleşmelere dayanak teşkil eden program kuralları çerçevesinde yapılır. Bu maddenin uygulanmasına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usuller uluslararası antlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla Maliye Bakanlığınca belirlenir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile kapsama dahil projelere ilişkin hizmetlerde görev alan kamu görevlilerine "ücret" ödemesi yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna karşın, 32'nci madde hükmü ile 657 sayılı Kanun'un 87'inci madde hükmü birbiriyle çelişmektedir. Bahse konu hükümler arasındaki çelişki proje yürüten idarelerce farklı yorumlanabilmekte, bu da idareler arasında yeknesak olmayan uygulamalara yol açabilmektedir. Sorunun çözümü için uygulamacılar tarafından mantıksal hukuk yorum ilkelerine başvurulmasının yeterli olacağı düşünülmektedir.

4. 5234 SAYILI KANUN'UN 657 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlardan temin edilen hibelerle yürütülen projelerde görev yapan kamu görevlilerine yapılacak ücret ödemesi konusunda 5234 sayılı Kanun'un 32'nci maddesi ile 657 sayılı Kanun'un 87'nci maddesi farklı hükümler içermektedir. Bu duruma hukuk biliminde normlar çatışması adı verilmektedir.

Normlar çatışması, çok genel bir ifadeyle aynı somut olaya uygulanacak iki hukuk normu arasındaki uyumsuzluktur (Canyaş, 2013, s. 129). Normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan norm türleri arasında çatışma olabileceği gibi hiyerarşik olarak aralarında ast-üst ilişkisi bulunan norm türleri arasında da çatışmalar olabilir. Bu gibi hukuki sorunların çözümü hukuk tarihi içerisinde öğreti ve içtihatlar eliyle ortaya çıkmış ve zamanla modern hukuk sistemlerinde genel kabul görmüş mantıksal yorum ilkelerine başvurulmak suretiyle mümkün olabilmektedir. Bu yorum ilkeleri; Lex Superior (Üst Norm), Lex Posterior (Sonraki Norm) ve Lex Specialis (Özel Norm) yorum ilkeleridir.

Aralarında ast-üst ilişkisi bulunan norm türleri arasındaki çatışmalarda hiyerarşik olarak üstte yer alan norm türünde yer alan hükmün olaya uygulanması diğerinin ihmal edilmesi suretiyle sorun kolayca çözülebilmektedir. Burada uygulanan mantıksal yorum ilkesine Lex Superior (Üst Norm) yorum ilkesi adı verilir. Aynı düzeydeki norm türleri arasında çatışma olması durumundaysa hangi normun uygulanacağı sorusunun cevabı diğer yorum ilkelerine başvurmayı gerektirmektedir. Bu gibi durumlarda Lex Posterior (Sonraki Norm) ve Lex Specialis (Özel Norm) yorum ilkeleri kullanılmaktadır.

“Lex Posterior” ilkesi, sonraki normun önceki normu ortadan kaldıracağını ifade eder (Işıқтаç, 1999, s. 139). Buna göre, aynı düzeydeki sonraki norm ile önceki norm arasında çatışan hükümlerin bulunması halinde sonraki hüküm, önceki hükmü zımnen ilga eder (Gözler, Yorum İlkeleri, 2013, s. 100). Zımnen ilgada, yeni bir norm yayınlanır ve kanun koyucu bunu yaparken önceki yasayı geçersiz kılma iradesine sahiptir (Işıқтаç, 1999, s. 139). Anayasa Mahkemesi de; “*Özel kanunlardan yürürlük tarihine göre önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme bulunursa veya öncekinin ele aldığı konuyu sonraki kanun yeni baştan düzenlerse sonraki kanun, önceki kanunu üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırır*” şeklindeki 15/03/1965 tarihli ve E.1965/40-K.1966/15 sayılı Kararı ile normlar çatışmasında önceki kanun ve sonraki kanun hususuna açıklık getirmiştir (Kararlar Bilgi Bankası, 2022).

“Lex Specialis” yorum ilkesinde ise kural, özel normun genel normdan öncelikli olmasıdır. Gözler'e göre, “*Aynı düzeyde yer alan önceki kanun genel, sonraki kanun özel nitelikte ise sonraki özel kanun uygulanır. Bu hem lex posterior, hem de lex specialis ilkelerinin bir gereğidir*” (Gözler, 2013, s. 103). Ancak genel normun özel normdan sonra yürürlüğe girmesi durumunda hangisinin uygulanacağı tartışmalıdır. Böyle bir çatışma halinde, izlenmesi gereken yol, genel kanun hükümlerinin özel kanun hükümlerini kaldırmak amacıyla getirilip getirilmediğinin tespiti olmalıdır. (Güriz, 2019, s. 156 ve Işıқтаç, 1999, s. 140). Danıştay 10. Dairesi E.1998/1604-K.1999/1627, T.20/4/1999 tarihli kararında bu konuya değinerek şöyle demiştir: “*Buna göre, önceki ve sonraki yasaların her ikisi de özel nitelikte iseler, sonraki yasa önceki yasanın çelişen hükümlerini ilga eder; önceki yasa genel, sonraki yasa özel ise, özel yasanın düzenlediği konularda genel yasa hükümleri ilga edilmiş sayılır; önceki yasa özel, sonraki yasa genel nitelikteyse ve genel yasa özel yasanın öngörmediği bir konuyu düzenlemişse, özel yasa ilga edil-*

miş sayılmaz, ancak özel yasanın genel yasaya aykırı bulunan hükümleri ilga edilmiş olur” (Danıştay, 1998).

Çalışmada incelenen sorunun çözümü çatışmanın aynı düzeyde yer alan normlar arasında meydana gelmiş olması, bir başka ifadeyle kanun hükümleri arasında gerçekleşmiş olması nedeniyle hangi kanun hükmünün öncelikli olduğu sorusunun cevabında gizlidir. Çatışan her iki norm da kanundur ve bunlardan biri genel diğeri özel niteliktedir. Memurlara ilişkin genel kod niteliğindeki 657 sayılı Kanun’a göre çeşitli kanunlarda değişiklik yapan 5234 sayılı Kanun tabiatıyla özel nitelikli bir kanundur. 657 sayılı Kanun genel olarak kamu görevlilerinin haklarını ve yükümlülüklerini düzenlemektedir, 5234 sayılı Kanun Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan kapsam dâhilindeki kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla izlenmesi, harcanması ve muhasebeleştirilmesi konularını düzenlemektedir. Aynı zamanda 657 sayılı Kanun’a göre sonraki tarihli bir kanundur. Öyle ise hem özel kanun niteliği hem de sonraki tarihli olması nedeniyle 5234 sayılı Kanun’un 32’nci madde hükmünün, 657 sayılı Kanun’un 87’nci madde hükmünü, düzenlemede yer alan konularla sınırlı olmak üzere ilga ettiği ve öncelikle uygulanmasının gerektiği açıktır.

Sonuç olarak, kanun koyucu, 5234 sayılı Kanun’daki özel düzenlemede yer verilen konularda kamu görevlilerinin ikinci görev yasağına ve elde edebileceği gelirlere ilişkin sınırlamaları ortadan kaldırarak memurların ve diğer kamu görevlilerinin şartları sağlamak kaydıyla projelerde görev alabileceğini ve bu görevleri karşılığında kendilerine ücret ödenebileceğini hüküm altına almıştır.

Nitekim Sayıştay 1. Dairesi 29/03/2018 tarihli ve K.10699 sayılı Karar gerekçesinde, 5234 sayılı Kanun hükümlerine dayanarak “...program faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alan Proje Koordinatörü ... ile birimin muhasebe işlemlerini yürütmekle görevlendirilen ...’a destek kaleminden ücret ödenmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığına, yapılan işlemin yasal düzenlemelere uygun olduğuna,” ifadelerine yer vererek projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine ücret ödemesi yapılabileceğine karar vermiştir (Daire Kararları, 2022).

5. 5234 SAYILI KANUN’A GÖRE ÜCRET ÖDEME ŞARTLARI

5234 sayılı Kanun kapsamında ücret ödemesi yapılabilmesi çeşitli şartlara bağlanmıştır. Çalışmamızın bu kısmında, öncelikle Kanun’un hangi kurumları kapsadığı, ilgili kanunda geçen hibe ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, son olarak projeden alınan ücretin niteliği tartışılarak bu konulara açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

5.1. Kamu Görevlisinin Çalıştığı Kurumun Ücret Ödemelerine Etkisi

5234 sayılı Kanun’un 32’nci maddesi uyarınca kamu görevlilerine proje kapsamında ücret ödenebilmesi için 5018 sayılı Kanun’un (I) ve (II) sayılı cetvellerinde yer alan genel ve özel bütçeli idarelerde görev yapıyor olması gerekmektedir. Mefhumu muhalifinden hareketle (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar” ile “Sosyal Güvenlik Kurumlarınca” hazırlanan projelerde görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlilerine ücret ödemesi yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Bu yönüyle düzenlemenin Anayasanın 10’uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Memur ve kamu görevlilerine ücret ödemesi yapılabilmesi için yürütülen projelerin (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan idarelerin faydalanıcısı olduğu projelerden olması gerekmektedir (Aktaşoğulları, 2011, s. 42). Bununla beraber, kadrosu (III) ve (IV) sayılı cetvellerde sayılan bir kurumda bulunan memur veya diğer kamu görevlisinin (I) ve (II) sayılı cetvellerde sayılan genel veya özel bütçeli bir idarenin projesinde görev alması halinde ücret alabilecek midir? Kanımızca, Kanun'daki "...projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine..." ödeme yapılabileceği şeklindeki hüküm bu kimselere ödeme yapılmasına cevaz vermektedir. Kanunda, proje hizmetlerinde görev alacak personelin projenin faydalanıcısı olan idarenin personeli olma zorunluluğuna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Aksi yorumun kabulü, kanun hükmüne yorum yoluyla istisna getirilmesi anlamına gelir. Bu durum, "istisna, kaideyi koyan makam tarafından konulabilir" ilkesine aykırıdır. Çünkü normlar hiyerarşisi gereği, bir kanun hükmüne ancak başka bir kanun hükmüyle istisna getirilebilir (Gözler, Yorum İlkeleri, 2013, s. 45). Bilindiği üzere, kamu görevlileri, ilgili mevzuat çerçevesinde başka kurumlarda geçici olarak görevlendirilebilmektedir. Örneğin, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek Madde 25'i uyarınca, "*Hâkim ve savcılar ile bu meslekten sayılanlar hariç olmak üzere, statülerine bakılmaksızın bir kadro veya pozisyona dayalı olarak kamu kurum veya kuruluşlarında istihdam edilenler, kurumlarının muvafakatiyle bir yılı geçmemek üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçici görevlendirilebilir*". Dolayısıyla (I) ve (II) sayılı cetvellerde sayılan genel ve özel bütçeli kurumlarda yürütülen projelerde çalıştırılmak üzere geçici olarak görevlendirilen memur ve diğer kamu görevlilerine, ücret ödemesi yapılabilecektir.

5.2. Hibe Kavramı ve Kapsamı

5234 sayılı Kanun hükmü, proje karşılığı edinilen hibelerle yürütülen projelere ilişkin ödemeleri düzenlemektedir. Türk Dil Kurumu Sözlüğünde, "hibe" kelimesi "bağış" olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2022). "*Karşılıksız vermek, bağışlamak*" anlamına gelen "hibe", "özel borç ilişkileri grubunda yer alan ve bir malın karşılıksız olarak başkasına temlikini ifade eden akdin adıdır" (İslam Ansiklopedisi, 2022).

Proje başvurularında bazı kuruluşlar, belirli oranda eş-finansman¹ talep edebilmektedir. Bu durum, verilen mali desteğin hibe niteliğini ortadan kaldırmayacaktır. Bunun yanı sıra bazı uluslararası kuruluşlarca oluşturulan proje bazlı hibe programlarından yararlanabilmek için belirli bir katılım ücreti ödemek gerekmektedir. Bu programlar temelde, aidatların bir havuzda toplanması ve katılımcı ülkelerin/kuruluşların program süresince yapılacak çağrılara başarılı projeler üretmesiyle yürütülmektedir (Aktaşoğulları, 2011, s. 2). Bu tarz programlar kapsamında yürütülen projelerin de katılım ücretinin miktarı ve sadece başarılı projelerin havuzdan yararlanması gibi birtakım özellikler göz önüne alındığında hibe projesi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

1 "*Hibe projelerine verilen finansal destek aslında bir tür "koşullu" fonlamadır. Amaç, program önceliklerine göre tasarlanmış bir projenin sonuçlarına ulaşabilmesi için proje bütçesinin belli bir yüzdesinin hibe katkısı olarak verilmesidir.*

Her bir Hibe Programının özellikleri farklı olmakla beraber, projenin fonlanması halinde bütçenin belli bir bölümünün başvuru sahipleri tarafından karşılanması beklenebilir. Eş-finansman miktarı Başvuru Sahibi veya eş-başvuranın kendi kaynakları veya AB bütçesi dışındaki bir kaynaktan sağlanmalıdır." (Merkezi Finans ve İhale Birimi, 2022)

5.3. Projeden Alınan Ücretin Niteliği

Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan genel bütçeli kurumlar ile özel bütçeli kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların izlenmesinin, harcanmasının ve muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılacağı, 27/11/2007 tarihli ve 26713 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelikle düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin projeye ilişkin “Giderler” başlıklı 6’ncı maddesinin, iki ve dördüncü fıkralarında;

“(2) Proje süresi ile sınırlı olmak kaydıyla, proje kapsamında ve projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine proje sözleşmesine göre ödenecek ücretler, proje kaynaklarından karşılanır. Bu fıkra uyarınca çalıştırılanlara ödenecek ücretler sebebiyle genel hükümler doğrultusunda sigorta primi ve işsizlik sigortası primi kesilmesinin gerekmesi halinde, bu primlere ilişkin işveren hissesi proje kaynaklarından ödenir. ...

(4) Proje kapsamında ve projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlara, diğer kamu görevlilerine ve iş sözleşmesine dayanılarak çalıştırılacak kişilere ödenecek ücretlerden kesilen damga vergisi ve gelir vergisi tutarları, proje özel hesaplarını tutan muhasebe yetkilisi tarafından beyan edilerek kanuni süresi içinde ödenir.” ifadeleri yer almaktadır.

5234 sayılı Kanun ve bu Kanun’un uygulamasını gösteren mezkûr Yönetmelik çerçevesinde projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlara ve diğer kamu görevlilerine ücret ödenebileceği hüküm altına alınmıştır.

5234 sayılı Kanun’da zikredilen “ücret” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği Kanun’da ve Yönetmelikte açıklanmamıştır. Ancak bu ifade “aylık” kavramıyla karıştırılmamalıdır. Devlet memurlarının statüsünü düzenleyen temel mevzuat olan 657 sayılı Kanun’da memurlara bir aylık çalışmaları karşılığı ödenecek parasal tutar “aylık” olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede, “aylık” kavramı, 657 sayılı Kanun’un 147’nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, “*Bu Kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibarıyla ödenen parayı,*” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin gerekçesinde, Anayasanın tercih ettiği aylık tabirinin esas alındığı, maaş tabirinin uygun bulunmadığı belirtilmektedir. “Aylık” ifadesi ister esas görev ister vekâlet görevi isterse ikinci görev şeklinde olsun işgal edilen bir kadro karşılığında ay itibarıyla ödenen parayı, “ücret” tabiri ise fazla çalışma ücreti gibi bir kadro işgal etmeden yerine getirilen görev karşılığında para ile 657 sayılı Kanun’da belirtilen yevmiyeli personele ay itibarıyla ödenecek parayı ifade etmektedir (Pınar, 1999, s. 1395).

Arapça “emeğin karşılığı” anlamına gelen “acr” kökünden gelen “ucra(t) اجرة” (Nişanyan Sözlük, 2022) daha çok dünyevî karşılıklar için kullanılan “ücret” ve uhrevî karşılıklar için kullanılan “ecîr” kelimeleriyle eş anlamlı olan “icâre” sözlükte “iş karşılığı verilen şey, amelin ivazı” demektir (İslam Ansiklopedisi, 2022). Türk Dil Kurumu Sözlüğünde, ücret, “İş gücünün karşılığı olan para veya mal” şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2022). İktisadi açıdan ücret ise, “*üretimde kullanılan zihinsel ve bedensel insan gücünün karşılığı*” ve “*emeği üretimde kullanabilmek için ödenen bir fiyat*” şeklinde ifade

edilmektedir (Centel, 1987, s. 55). 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32'nci maddesinin birinci fıkrasında ücret; *“bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar”* olarak tanımlanmıştır. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ise, *“Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”* şeklinde ifade edilmiştir.

Yönetmelikte belirtilen ücret ifadesinin, proje kapsamında görev yapan kamu görevlilerine ödenecek konaklama, seyahat ve iâşe harcamaları dışında ödenecek her türlü parasal hakları karşıladığı açıktır (Çamdelen, 2016, s. 100). Keza Yönetmeliğin 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında konaklama, seyahat ve iâşe harcamalarının proje giderleri kapsamında ödenebileceği ayrıca hüküm altına alınmış, dördüncü fıkrasında ödenen ücretlerden kesilen gelir vergisinden bahsetmek suretiyle ücretin kamu görevlileri bakımından bir gelir unsuru olduğu harcama unsuru olmadığı, dolayısıyla diğer proje giderlerinden ayrı niteliği şüpheye mahal vermeyecek bir şekilde ortaya konulmuştur.

Bununla beraber proje kapsamında hazırlanan kitap, rapor, broşür gibi dokümanlar telif hakkına konu olduğundan buna ilişkin yapılacak ödemeler de 657 sayılı Kanun'da öngörülen ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağının istisnasını oluşturmaktadır. Devlet Personel Başkanlığının 16/10/2006 tarihli ve 20104 sayılı görüşünde bu husus; *“Devlet Memurunun 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında her türlü eser çıkarabileceği, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamındaki bu tür faaliyetlerin 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28'inci maddesine aykırılık teşkil etmeyeceği değerlendirilmektedir”* şeklinde ifade edilmiştir (Devlet Personel Başkanlığı Görüşleri, 2022). Bu çerçevede, projede koordinatörlük, danışmanlık ve uzmanlık gibi pozisyonlarda görev yapacak kişilerce hazırlanan dokümanlar niteliği uygun düştüğü ölçüde fikri ürün olarak değerlendirilebilecektir. Böylece kendilerine ödenen ücret ödemesi dışında telif hakkı ödemesi de yapılabilecektir. Ancak proje kapsamında görev alan personel tarafından tasarım, patent, faydalı model gibi bir ürün ortaya çıkarılması halinde 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanununun 113'üncü maddesi ve devamında düzenlenen çalışan buluşu hükümlerine göre değerlendirme yapmak gerekecektir.

6. HARCIRAH KANUNU HÜKÜMLERİ KARŞISINDA PROJE ÖDEMELERİ

6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun 3'üncü maddesinde 'Harcırah'; *“Bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını...ifade eder.”* şeklinde tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi, 28/09/1988 tarihli ve E.1988/12-K.1988/32 sayılı Karar gerekçesinde harcırahı; *“Yolluk ödemesi, kamu hizmetinin gerektirdiği durumlarda, bu hizmet için görevlendirilen kişilerin katlanacakları giderleri karşılamak üzere yapılan parasal bir idari işlemdir. Yolluk, geçici veya sürekli görevlendirmelerde görevliler tarafından yapılan masrafın karşılığıdır.”* şeklinde tanımlamıştır (Anayasa Mahkemesi, 1988).

Kamu kurum ve kuruluşlarınca yürütülmekte olan projelerde görev alan personelin proje faaliyetleri kapsamında yapacağı seyahatler için Harcırah Kanunu hükümlerine göre gündelik ve seyahat giderleri ödenecektir.

Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmeliğin 6'ncı maddesinin birin-

ci fıkrasına göre; proje kapsamında yurt içinde geçici görevle görevlendirilen kişilere gündelik tutarı iki katı olarak ödenecektir. Proje sözleşmesinde, gerçekleştirilecek seyahatlerde ortaya çıkan giderlere ilişkin özel bir hüküm varsa ödemeler, bu hükümlerde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacaktır. Sözleşmede, bu konuda özel bir hüküm bulunmadığı takdirde, Yönetmelik hükümleri çerçevesinde yurt içi gündelikler artırımlı olarak ödenecektir. Yurt dışı geçici görevlendirmelerde ise proje sözleşmesinde hüküm bulunmadığı hallerde Harcırah Kanunundaki genel hükümlere göre ödemeler yapılacaktır. Yurt içi geçici görevlendirmelerde konaklama ücretleri açısından özel bir düzenleme mevcuttur. Buna göre belgelendirilmek kaydıyla kanuna göre konaklama için hesaplanan tutarın dört katı belge tutarını geçmemek kaydıyla ayrıca ödenecektir.

Yurt dışı gündelikleri, Harcırah Kanunu'nun 34'üncü maddesinde; *“Bu Kanun gereğince verilecek yurtdışı gündeliklerinin miktarı, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibariyle Cumhurbaşkanınca tayin olunur.”* şeklinde düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, geçici görev ile yurt dışına gönderilen kamu görevlilerine; özel anlaşmalar gereğince yabancı, devlet, uluslararası kuruluş veya diğer resmi kuruluşlarca ödeme yapılacağı takdirde bu ödemelerin gündeliklerden indirileceği hüküm altına alınmıştır. İlgili madde gereğince, yurtdışına geçici ve sürekli görevle görevlendirilen kamu görevlilerinin 2022 yılı gündeliklerinin belirlenmesi amacıyla 11/01/2022 tarihli ve 31716 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5090 sayılı “Yurtdışı Gündeliklerine Dair Karar” yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. Bahse konu Kararın 3'üncü maddesinde; *“Geçici görev ile yabancı ülkelere gönderilenlere, özel anlaşmaları gereğince yabancı devlet, uluslararası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından ödeme yapıldığı takdirde bu ödemeler gündeliklerinden indirilir. Kurumlar, hizmetin özellikleri, mevcut ödenek miktarı, yabancı devlet, uluslararası kuruluş, resmi veya özel diğer kurum ve kuruluşlar tarafından ödeme yapılması, görev yerinde ücretsiz veya düşük ücretli yatacak yer temin edilmesi, yemek ihtiyaçlarının kısmen veya tamamen karşılanması gibi hususları dikkate almak suretiyle, ekli cetvelde gösterilen miktarlardan daha aşağı miktarda gündelik ödeyebilirler. Ancak, bu şekilde ödenecek gündeliklerin ilgililerce kabul edildiğinin görev mahallinden ayrılmadan önce idarelerine yazılı olarak bildirilmesi gerekir”* denerek geçici görevle yurt dışına gönderilen kimselerin masraflarının kısmen veya tamamen karşılanması halinde Harcırah Kanunu'na göre müstahak oldukları gündeliklerin indirimli olarak ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Sayıştay 3. Dairesi de konuya ilişkin 16/01/2014 tarihli ve 181 sayılı Kararında; *“proje sözleşmesinde de ilgililere gündelik ödeneceğine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmeyerek işe-ibate giderleri ile seyahat harcamaları için belirlenen tutarların fatura karşılığı olarak proje bütçesinden karşılanacağı öngörülmüş olması ve bu kapsamda konaklama ve sabah kahvaltısı ile seyahat giderlerinin fatura karşılığı olarak doğrudan proje bütçesinden sağlanan kaynakla karşılanmasının dikkate alınarak yukarıda bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararının 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Karara ekli cetvelde yer alan gündeliklerin yarısı oranında gündelik ödenmesinin,”* hukuka uygun olduğuna karar vermiştir (Daire Kararları, 2022).

7. PROJE KAPSAMINDAKİ ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

5234 sayılı Kanun'un 32'nci maddesi kapsamında uluslararası projelerde görev alanlara yapılacak ücret ödemelerinden hangi vergilerin alınmasının gerektiği, bu vergilerin ne şekilde alınacağı ve vergi tahsilinin sonuçlarının neler olabileceği ayrıca değerlendirilmesi gereken hususlardır.

Kanun'un 32'nci madde hükmünün uygulanmasına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilişkin usul ve esasları belirleyen Yönetmeliğin yukarıda paylaşılan 6'ncı maddesinin dördüncü fıkrasında, kaynaktan kesilen vergilerin kim tarafından beyan edileceği ve ödeneceği hususları düzenlenmiştir. Bununla birlikte, aynı fıkrada yer alan; “*Proje kapsamında ... görev alan memurlara, diğer kamu görevlilerine ve iş sözleşmesine dayanılarak çalıştırılacak kişilere ödenecek ücretlerden kesilen damga vergisi ve gelir vergisi tutarları...*” ifadesinden uluslararası projelerde görev alanlara ödenecek ücretlerden gelir ve damga vergisi kesileceği anlaşılmaktadır.

Gerçi bu ifade Yönetmelikte yer almamış olsa idi dahi her iki vergi bakımından da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması nedeniyle gerek 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gerekse 01/07/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca adı geçen vergilerin tahsil edilmesi gerekcekti. Yönetmelikteki düzenlemeyle Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlal edilmediği, yönetmelik hükmünün sadece izhari (açıklayıcı) niteliğinin bulunduğu söylenebilir. Buna karşın, aynı yönetmelik hükmüyle projenin özel hesaplarını tutan muhasebe yetkilisinin yerine getireceği beyan ve ödeme gibi uygulamaya yönelik vergi ödevlerinin düzenlenmiş olmasının kanunilik ilkesine aykırı olup olmadığı tartışılabilir. Bilindiği üzere, vergilerin kanuniliği ilkesi verginin sadece konu, vergiyi doğuran olay gibi unsurlarını değil aynı zamanda oran, istisna, muafiyet, yükümlülük ve sorumluluk gibi diğer unsurlarını da içeren anayasal bir ilkedir (Güneş, 2011, s. 134-135).

7.1. Uluslararası Proje Kaynaklı Ücret Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesilmesinin Hukuki Dayanağı

Ücret kavramı yukarıda da değinildiği üzere iş hukukunda ve vergi hukukunda farklı anlamlar ihtiva edebilen bir kavramdır. Gelir Vergisi Kanunu sadece hizmet akdi kapsamında özel sektörde veya kamuda kişilerin bedensel veya zihinsel emeklerinin karşılığı olarak elde ettikleri kazançları ücret olarak vergilendirmemekte aynı zamanda değişik adlarda benzer ödemelerin tamamını ücret geliri olarak kabul etmektedir (Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2020, s. 284). Böylece gelir vergisi bakımından çok geniş bir ücret tanımı ortaya çıkmakta, elde edilen gelirler ek ödeme, ikinci görev aylığı, tazminat, yevmiye, vekalet ücreti (kamu avukatlarına dağıtılan), bilirkişi ücreti gibi adlarda da olsa ücret geliri kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ‘Ücret’; “... işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez” şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanun hükmüne bakıldığında ancak bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak çalışanların ücret geliri elde edebileceği, bunun ise hizmeti karşılığında verileceği ifade edilmektedir. Uluslararası projeler kapsamında yapılan ücret ödemeleri de bu bakımdan ilgili projenin yararlanıcısı kurumundaki kamu kurumuna bağlı olarak çalışan kamu görevlilerine projede gördüğü hizmetlere karşılık proje bütçesinden ödenmektedir. Bu yönüyle, proje yararlanıcısı kamu kurumu işveren ve işyeri, bu işverene ve işyerine

bağlı olarak çalışan ise projede görevlendirilmiş bulunan kamu görevlisi olmakta, proje kapsamındaki ücret ödemesi kamu görevlisine hangi bütçeden ödendiğine bakılmaksızın hizmeti karşılığında yapılmaktadır. Buna göre, projede görev alan kamu görevlilerine proje bütçesinden yapılan ücret ödemelerinin ücret geliri teşkil ettiği, bu gelirin ise uluslararası anlaşmalarda aksine bir hüküm bulunmadıkça Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergilendirilmesinin gerektiği açıktır. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14/11/2014 tarihli ve 1146 sayılı, 13/11/2017 tarihli ve 445692 sayılı, Sivas Defterdarlığının 04/01/2019 tarihli ve 376 sayılı, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 20/10/2020 tarihli ve 45852 sayılı IPA projelerine ilişkin Özelgelerinde de aynı sonuca varılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri, 2022).

Bahse konu ücret geliri üzerinden alınacak verginin ne şekilde tahsil edileceği ise aynı Kanun'un 94'üncü maddesi çerçevesinde değerlendirilmelidir. Madde hükmünde; "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. 1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,*" demek suretiyle kamu kurumlarında çalışan kamu görevlisine yapılacak her türlü ücret ödemesinde gelir vergisinin kaynakta kesileceği düzenlenmiştir. Öyle ise bir ücret geliri olan proje ücretlerinin ödenmesinde de gelir vergisinin kaynakta kesilmesi ve bu işlemi işveren sıfatıyla projeyi yürüten kamu kurumunun yapması gerekmektedir. Hal böyle iken, Yönetmelik hükmü gereğince vergiyi kaynağına keserek vergi dairesine beyan eden ve ödeyen muhasebe yetkilisinin vergi sorumlusu sıfatına sahip olmadığını ifade etmek gerekir. Muhasebe yetkilisinin vergisel ödevlerine ilişkin yukarıda paylaşılan yönetmelik hükmü, kendisinin yalnızca memur sıfatıyla ve görev olarak yerine getireceği uygulamaya yönelik sorumluluklarını düzenlemektedir. Bahsedilen yönetmelik hükmü, bu açıdan 5234 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinde yer alan; bahse konu Yönetmeliğin, maddenin uygulanmasına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usulleri belirleyeceğine ilişkin hükümlerle de uyumludur. Özetle, verginin tahsilinden ve kesilen vergilerin vergi dairesine ödenmesinden vergi sorumlusu sıfatıyla sorumluluk Kanun gereğince kamu kurumlarındadır. Belirtilen vergi ödevleri yerine getirilmez ise kamu kurumları icra takibiyle karşı karşıya kalabilecektir. Bu iki farklı sorumluluk durumunu birbiriyile karıştırmamak gerekmektedir.

Kamu kurumunun kaynakta kesinti yapmakla görevli personeli ve birimi proje kapsamında verilecek ücret üzerinden vergiyi keserek Kanun'un 84'üncü maddesi uyarınca muhtasar beyanname ile takip eden ayın yirmi altıncı gününe kadar vergi dairesine beyan edecek ve mesai bitimine kadar ödeyecektir. Ancak aynı Kanun'un 100'üncü maddesi uyarınca genel bütçeye giren kamu kurumları muhtasar beyanname vermemektedir. Buna göre, projeden yararlanan 5018 sayılı Kanun'un (I) sayılı cetvelinde yer alan kamu kurum ve kuruluşları muhtasar beyanname vermeyecektir. Ücretten kestiği vergiyi bordrolarda gösterecek ve kesilen vergiyi kurum muhasibi ilgili hesaplara intikal ettirecektir (Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2020, s. 290). 5018 sayılı Kanun'un (II) sayılı cetvelinde yer alan özel bütçeli kamu idareleri ise muhtasar beyanname hazırlamak ve Kanun'da öngörülen usulü takip etmek durumundadır.

Elde edilen ücret geliri yıllık toplam esasına göre vergilendirildiğinden her bir ücret ödemesi diğer ücret ödemeleriyle birleştirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan artan oranlı tarife göre toplam ücret geliri hangi vergi dilimine giriyor ise o dilimde öngörülen oranlarda kaynakta kesilmek suretiyle vergilendirilecektir. Bunun yanı sıra, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-b hükmü de ücret geliri elde edenlerin beyan yükümlülükleri bakımından önem arz etmektedir. Buna göre, aynı yahut da farklı işlerden kaynaklansa dahi tek işverenden alınan yıllık toplam ücret tutarı 103'üncü maddedeki dördüncü vergi diliminde öngörülen tutarı aşıyor veya birden fazla işverenden ücret geliri elde edenlerin birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamı 103'üncü maddedeki dördüncü vergi diliminde öngörülen tutarı aşıyor ise yahut da birden fazla işverenden ücret alınıyor ve birinciden sonraki işverenden alınan ücret toplamı 103'üncü maddedeki ikinci vergi diliminde öngörülen tutarı aşıyor ise o taktirde ücret geliri elde edenin, kurumu muhtasar beyanname vermiş olsun ya da olmasın ayrıca gelir vergisi beyanname vermesi gerekecektir. Kaynakta kesilen vergiler bu durumda beyan üzerine hesaplanan vergiden aynı Kanun'un 94'üncü maddesi gereğince mahsup edilecektir.

Uluslararası projelerin dayandığı uluslararası anlaşma ve mevzuatın kişilere ödenecek ücretler bakımından herhangi bir vergi istisna ve muafiyeti getirip getirmediği hususu cevaplandırılması gereken bir soru olarak karşımıza çıkabilir. Soruya Avrupa Birliği ile yürütülen projeler bakımından net bir cevap verilebileceği düşünülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği arasında imzalanan ve 03/12/2008 tarihli ve 5824 sayılı Kanunla uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması ile bu Anlaşmanın uygulanmasını düzenleyen 08/05/2009 tarihli ve 27222 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliği, yine Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği arasında imzalanan ve 04/04/2015 tarihli ve 6647 sayılı Kanunla uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması ile bu Anlaşmanın uygulanmasını düzenleyen 13/02/2016 tarihli ve 29623 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Genel Tebliği, Avrupa Birliği desteği ile yürütülen projelerin önemli bir bölümünün dayandığı düzenlemelerdir. Anlaşmaların uygun bulunmasına dair 5824 sayılı Kanun'un 26/2-c hükmü ile 6647 sayılı Kanun'un 28/2-d hükmüne ve Tebliğlerin "Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası" başlıklı bölümlerinde bu kapsamdaki projeler bakımından gelir vergisi istisnasının Türk vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden personele uygulanacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, kamu görevlilerinin projeden elde ettikleri ücret gelirleri bakımından gelir vergisi istisnasından yararlanma imkânları yoktur. Nitekim, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13/11/2017 tarihli ve 445692 sayılı, Sivas Defterdarlığının 04/01/2019 tarihli ve 376 sayılı, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 20/10/2020 tarihli ve 45852 sayılı Özelgelerinde de aynı sonuca varılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri, 2022).

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, uluslararası proje kapsamında kendisine ücret ödemesi yapılan kamu görevlilerinin bahse konu ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki ücret gelirlerindedir. Avrupa Birliği IPA projelerinde kamu görevlilerine ödenen ücretler gelir vergisinden istisna tutulmamıştır. Diğer uluslararası projelerde de uluslararası anlaşmalarda aksine bir hüküm olmadıkça vergi istisnasından söz edilemeyecektir. Bu tür ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yönteminin uygulanması gerekmekte olup vergi sorumlusu Gelir Vergisi Kanunu uyarınca proje yürütücüsü kamu kurumudur.

7.2. Uluslararası Proje Kaynaklı Ücret Ödemelerinden Damga Vergisi Kesilmesinin Hukuki Dayanağı

Damga Vergisi Kanunu'nun 'Konu' başlıklı 1'inci maddesinde; “*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir.*” demek suretiyle damga vergisinin konusunu Kanun'a ekli (I) sayılı tabloda belirtilen belgelerin oluşturduğu, vergiyi doğuran olayın bu belgelerin düzenlenmesi, oluşturulması olduğu, 3'üncü maddede ise vergi yükümlüsünün bu belgeleri düzenleyen ve imza edenler olduğu, ancak resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait belgeler bakımından vergi ödeme yükümlülüğünün kişilerde bulunduğu hükme bağlanmıştır. Kanun'un 8'inci maddesinde resmi dairelerin genel ve özel bütçeli idarelerle il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu belirtilmektedir.

(I) sayılı Tablo'nun IV. No.lu Makbuzlar ve diğer kâğıtlar başlıklı bölümünde makbuzlar damga vergisi hesaplanacak belgelerden kabul edilerek “*Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyecek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye bulunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar*” için matrah üzerinden binde 7,59 oranında vergi tarh edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ücretler ve hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar veya kişinin hesabına nakil için hazırlanan kağıtlar, üzerinden damga vergisi hesaplanacak belgelerdir. Verginin matrahı Kanun'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkra hükmü gereğince belge üzerinde yazılı para yani kişiye ödenen paradır. Bu para üzerinden binde 7,59 oranında tarh edilen damga vergisi, 19'uncu madde gereğince kaynakta kesilmek suretiyle tahsil edilmektedir. Tahsil edilen vergiler takip eden ayın yirminci gününe kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilmekte yirmi altıncı günü mesai bitimine kadar yatırılmaktadır. Kanun'un 24'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca kurum ve kuruluşlar verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu kılınmıştır. Bir başka ifadeyle kanun ile resmi daireler taraf oldukları işlemlerden kaynaklanan damga vergisinde vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir.

Yukarıdaki mevzuat uyarınca Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14/11/2014 tarihli ve 1146 sayılı Özelgesinde de belirtildiği üzere uluslararası projeler kapsamında kendisine ücret ödemesi yapılan kamu görevlilerinin ücret geliri için düzenlenen belgenin projenin dayanağı uluslararası anlaşmalarda aksine bir hüküm bulunmadıkça Damga Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmesi gereken belgelerden olduğu açıktır (Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri, 2022). Buna göre, vergiyi doğuran olay belgenin düzenlenmesiyle gerçekleşmekte olup proje yürütücüsü kamu kurum veya kuruluşu vergi sorumlusu sıfatıyla vergiyi kaynakta kesinti yöntemini uygulayarak tahsil edecek ve vergi dairesine ödeyecektir.

Kamu görevlilerine yapılan ödemelerin yabancı para cinsinden olması durumunda verginin ne şekilde hesaplanması gerektiği hususuna da burada açıklık getirmekte fayda bulunmaktadır. Damga Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde yabancı paraların Hazine ve Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk Lirasına çevrileceği ve bu miktar üzerinden damga vergisinin hesaplanacağı düzenlenmiştir. 21/12/1998 tarihli ve 23560 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 35 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde söz konusu Türk Lirasına çevirme işleminin ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır. Vergiye tabi belgeler üzerinde yer alan döviz miktarının, belgenin düzenlendiği

tarihte T.C. Merkez Bankasınca belirlenmiş bulunan döviz satış kuruna bakılarak Türk Lirasına çevrilmesi ve ancak bundan sonra damga vergisinin hesaplanarak kesilmesi gerekmektedir.

Ulusal mevzuat uyarınca uluslararası projelerde çalışan kamu görevlilerine ödenecek ücretlerden damga vergisi kesilmesinin gerektiği ifade edilmişti. Uluslararası projelerin dayandığı uluslararası anlaşma ve mevzuatın kişilere ödenecek ücretler bakımından herhangi bir damga vergisi istisna ve muafiyeti getirip getirmediği sorusu da uygulamada sıkça karşılaşılan sorulardan biridir. Bu soruya gelir vergisi bahsinde olduğu gibi Avrupa Birliği ile yürütülen IPA projeleri özelinde cevap verilebileceği düşünülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Birliği arasında imzalanan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması ile Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması, yine bu Anlaşmaların uygulanmasını düzenleyen Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA I ve II) Genel Tebliği, Avrupa Birliği desteği ile yürütülen projelerin büyük bir bölümünün dayandığı düzenlemelerdir. Anlaşmaların uygun bulunmasına dair 5824 sayılı Kanun'un 26/2-g hükmü ile 6647 sayılı Kanun'un 28/2-h hükmüne ve Tebliğlerin "Damga Vergisi İstisnası" başlıklı bölümlerine bakıldığında, bu kapsamdaki projeler bakımından damga vergisi istisnasının, Sözleşme Makamı ile Birlik Yüklenicisi arasında imzalanan Birlik Sözleşmesi ve bu Sözleşmeye dayanılarak (5284 sayılı Kanun'un 26/2-g hükmünden farklı olarak) Birlik Yüklenicileri ile Tedarikçiler arasında imzalananlar da dahil bu kapsamdaki diğer her türlü sözleşme için söz konusu olduğu görülmektedir. Proje kapsamındaki ücret ödemeleri bakımından herhangi bir damga vergisi istisnasına yer verilmemiştir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14/11/2014 tarihli ve 1146 sayılı Özeldesi de aynı tespiti içermektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Özeldeleri, 2022). Özetle, kamu görevlileri de dahil IPA projelerinde görev alanlara ödenen ücretlerden damga vergisi kesintisi yapılmasında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak Avrupa Birliği IPA projeleri dışındaki uluslararası projelerde görev alanların damga vergisi istisnasından yararlanabilmelerinin proje dayanağı uluslararası anlaşmada bu yönde bir hükmün bulunmasına bağlı olduğu da ifade edilmelidir.

8. SONUÇ

Kamu görevlilerinin, uluslararası projeler kapsamında süreklilik arz eden koordinatörlük, danışmanlık ve uzmanlık gibi işlerde, ücreti proje bütçesinin hibe miktarından karşılanmak üzere, görevli oldukları kurumların onayı ile görevlendirilebilmeleri mümkündür. Ancak önemle altı çizilmelidir ki uluslararası kuruluşlardan temin edilen, kamu kuruluşlarının faydalanıcısı olduğu hibe proje ve programlarında kamu görevlilerinin çalıştırılması son derece sıkı şartlara bağlanmıştır. Bu nedenle, her ne kadar ulusal mevzuat hibe projelerinde kamu görevlilerinin çalıştırılmasına müsaade etse de hibe sağlayan kuruluşun program kuralları ve hibe sözleşmesindeki hükümler öncelikle esas alınmaktadır. Hibe sözleşmesinde nitelikleri bakımından engelleyici bir hüküm bulunmadığı takdirde kamu görevlileri bu projelerde görev alabilecek, proje kapsamında "ücret" alabilecektir.

Buna karşın, 5234 sayılı Kanun'un açık hükmü ve Sayıştay kararlarına rağmen kamu kurumları projelerde görev alan kamu görevlilerine ücret ödenmesi konusunda tereddütlü davranmaktadır. Bu da kamu görevlilerinin projelerde görev almada isteksiz davranmasına yol açmakta, Türkiye'nin hibe fonlarından yeterince yararlanamamasına neden olmaktadır. Bu durumun, kamu kurumlarında görev yapan kamu görevlilerinin hibe projelerinin idari uygulamaları hakkında yeterli bilgi sahibi olmamasından kaynaklandığını düşünmekteyiz. Sorunun çözülebilmesi için uluslararası projeler konusunda uzmanlaş-

miş kamu kurumlarının hem genelge, yönerge ve talimat gibi ağırlıkla tereddütlü hususları açıklayıcı mahiyet arz eden alt düzey düzenlemeler hazırlayarak yürürlüğe koymaları hem de diğer kamu kurum ve kuruluşları nezdinde eğitim, bilgilendirme ve yönlendirme çalışmaları yapmaları için üst makam ve mercilerce görevlendirilmelerinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan kanun hükmü sınırlandırıcı bir şekilde 5018 sayılı Kanun ekinde (III) ve (IV) sayılı cetvelerde yer alan “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar” ile “Sosyal Güvenlik Kurumlarında” hazırlanan projelerde görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlilerine bu kapsamda ödeme yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm Anayasada düzenlenen eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle ilgili hükmün kapsamının diğer kurumları da kapsayacak şekilde genişletilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Son olarak, kamu görevlilerinin uluslararası projelerden elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle gelir ve damga vergisi yükümlüsü oldukları ve bu ücretler için ulusal mevzuatta ve AB ile yürütülen IPA projelerine ilişkin uluslararası mevzuatta herhangi bir vergi istisna ve muafiyetine yer verilmediği ifade edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı da istikrarlı ve isabetli bir şekilde uygulamayı muhtelif özgelgeleriyle bu doğrultuda gerçekleştirmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelikte yer alan, proje ücretleri üzerinden gelir ve damga vergisi kesileceği anlamına gelen ifadeler ile bu vergilerin beyanı ve ödenmesiyle ilgili olarak muhasebe yetkilisine görev yükleyen hükümlerin izhari veya 5234 sayılı Kanun’un uygulanmasına yönelik hükümler olduğu anlaşılmıştır. Bir başka deyişle, bahse konu Yönetmelik hükümleri, Gelir ve Damga Vergisi Kanunu hükümlerine aykırılık veya bunları uygulamayla ortadan kaldıracak nitelik taşımamakta, kanunilik ilkesini ihlal etmemektedir.

KAYNAKÇA

- Aktaşoğulları, E. (2011). *Avrupa Birliği Desteğiyle Türkiye’de Yürütülen Projelerin Genel Bir Değerlendirilmesi ve Projelerde Çalışan Personelin Çalışma Koşullarına İlişkin Sorunlar*. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M., ve Kaya, C. (2016). *Türk İdare Hukuku*. Seçkin Yayınevi.
- Anayasa Mahkemesi. (1988). Kararlar Bilgi Bankası. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1988/32?Donemler_id=2&KararAramaRaporu=1&KararNo=1988%2F32 adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Avrupa Birliği Başkanlığı (2022). Türkiye – AB Mali İşbirliği. <https://www.ab.gov.tr/5.html> adresinden 21 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu (2022). Türkiye’de Avrupa Birliği Fonlu Projeler. <https://www.avrupa.info.tr/tr/turkiyede-ab-fonlu-projeler> adresinden 21 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Ayanoğlu, T. (2004). Kamu Personelinin Hukuki Rejimi. İ. Özay *Günüştüğünde Yönetim* (s. 980-1018) içinde. Filiz Kitabevi.
- Bucaktepe, A. (2014). Devlet Memurluğu ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4):459-489.
- Canyaş, O. (2013). Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 127-152.
- Çamdelen, O. (2016). Geçici Görevli Memura Ödenen Konaklama Masrafından Damga Vergisi Kesintisi, *Vergi Raporu* (203), 107-111.
- Centel, T. (1987). *İş Hukukunda Ücret*. Türkiye Denizciler Sendikası Yayınları.
- Daire Kararları (2022). Sayıştay Başkanlığı. <https://kararlar.sayistay.gov.tr/dk/?krr=26894> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Danıştay (1998). Danıştay Karar Arama. <https://karararama.danistay.gov.tr/> adresinden 22 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Devlet Personel Başkanlığı Görüşleri (2022). Personel Mevzuatına Dair Görüşler. <http://personel.kilis.edu.tr/sayfa/423121/gorusler/dpb-ii-> adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Dışişleri Bakanlığı (2022). Uluslararası Kuruluşlar ve İlişkilerimiz. <https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?23a3f-c26-4f3b-47dd-943e-d8934cdad97e> adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri (2022). <https://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20> adresinden 04 Temmuz 2022 tarihinde alındı.
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku* (İkinci Baskı, Cilt II). Ekin Basım Yayım Dağıtım.
- Gözler, K. (2013). Yorum İlkeleri. *Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*. Hazırlayan: Dr. Ozan Ergül, (s. 15-119) içinde. Türkiye Barolar Birliği.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. On iki Levha Yayıncılık.
- Güriz, A. (2019). *Hukuk Başlangıcı* (Gözden Geçirilmiş 19. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- İşıқтаç, Y. (1999). *Hukuk Normunun Mantıksal Analiz ve Uygulaması*. Filiz Kitabevi.
- İslam Ansiklopedisi (2022). İcâre. <https://islamansiklopedisi.org.tr/icare> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.
- İslam Ansiklopedisi (2022). Hibe. <https://islamansiklopedisi.org.tr/hibe> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Kararlar Bilgi Bankası (2022). Anayasa Mahkemesi. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1966/15?Donemler_id=1&EsasNo=1965%2F40 adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Merkezi Finans ve İhale Birimi (2022). Kaynak Dokümanlar (Hibe Faydalanıcıları için). <https://www.cfcu.gov.tr/tr/kaynak-dokumanlar-hibe-faydalanicilari-icin> adresinden 27 Nisan 2022 tarihinde alındı.

Nişanyan Sözlük (2022). Ücret. <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/%C3%BCcret> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi.

Pınar, İ. (1999). *Devlet Memurları Kanunu Şerhi ve İlgili Mevzuat*. Seçkin Yayınevi.

Söyler, Y. (2019). Kariyer Uzmanlık Statüsü Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle Düzenlenebilir mi? *Yasama Dergisi*(39), 51-104.

Türk Dil Kurumu. (2022). Güncel Türkçe Sözlüğü. <https://sozluk.gov.tr/> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Türkiye Ulusal Ajansı. (2022). Erasmus+ Nedir?. <https://www.ua.gov.tr/anasayfa/icerikler/erasmus-nedir/> adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.

Yıldırım, T., Yasin, M., Kaman, N., Okay Tekinsoy, Ö., Üstün, G., ve Özdemir, H. (2016). *İdare hukuku*. On İki Levha Yayınları.

