

TÜRKİYE EKONOMİSİNİN LOKOMOTİF SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNDE İDARE VE YARGININ TUHAF YORUMU VE BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ

Geliş Tarihi (Received Date) 08.08.2018
Kabul Tarihi (Accepted Date) 04.09.2018

Duran BÜLBÜL¹

Özet

Sivil havacılık sektörü gerek kendi başına gerekse turizm sektörü için taşıdığı önem dolayısıyla stratejik bir öneme sahiptir. Bu bağlamda birçok ülke bu sektörlerin desteklenmesi için çeşitli vergisel avantajlar sağlamaktadır. Türkiye’de sağlanan bu avantajlardan biri de sivil havacılık personeline sağlanan uçuş tazminatlarının gelir vergisinden istisna edilmesidir. Ancak uygulamada normlar hiyerarşisine aykırı biçimde mevcut olan mevzuatın ve vergi hukukundaki yorumun kanımızca yanlış yapılması neticesinde bu istisnanın uygulanması noktasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Yorum, Sivil Havacılık, Uçuş Tazminatı, Uyuşmazlık

STRANGE INTERPRETATION OF ADMINISTRATION AND JUDGMENT AND A SOLUTION PROPOSAL INTO THE TAXATION OF LOCOMOTIVE SECTOR IN TURKEY ECONOMY

Abstract

The civil aviation sector has a strategic precaution by itself as well as its importance for the tourism sector. In this context, many countries provide various tax advantages in order to support these sectors. One of the advantages provided in Turkey is exemption of the compensation civil aviation flight personnel from income tax. However, disputes arise at the point of application of this exemption as a result of the legislation contrary to norm hierarchy and wrong interpretation of tax law in practice.

Keywords: Tax Law, Interpretation, Civil Aviation, Flight Compensation, Dispute

GİRİŞ

Ülkemizde turizm sektörü ve bu sektör özelinde sivil havacılık sektörü öteden beri stratejik bir öneme sahiptir. Her iki sektör için de zaman zaman özel düzenlemeler yapılmakta, devletin stratejik planlarında bu iki sektör daima özel olarak değerlendirilmektedir. Bu iki sektöre bu kadar önem verilmesinin temel nedenlerinden biri şüphesiz, ülkemizin artık kronik hale gelen cari açık sorununa olan olumlu etkisinin yanı sıra, doğrudan ya da dolaylı olarak tüm ülke ekonomisine olumlu etki yaratmalarıdır.

Yapımı devam eden ve cumhuriyet tarihinin en büyük yatırımı olan İstanbul Üçüncü Havalimanı da, bu iki sektöre verilen önemin bir yansıması olarak ele alınmalıdır.

Özel öneme sahip bu sektörlerle ilişkin son yıllarda ortaya çıkan ve özellikle sivil havacılık sektöründeki tüm aktörleri etkileyen bir vergi uyuşmazlığı ise, deyim yerindeyse, hem sivil havacılık hem de turizm sektörü için büyük risk barındırmaktadır.

Pilot ve kabin ekiplerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak ortaya çıkan bu uyuşmazlık, büyük bir rekabetin olduğu ve büyük firmaların uçuş ekibi transferine önem verdiği bu sektörde ülkemizi diğer ülkelere kıyasla bir adım geriye düşürme riski barındırmaktadır.

Çalışmada, bu vergi uyuşmazlığı, mümkün olan tüm açılardan ele alınacak ve çözüm önerisinde bulunulacaktır.

1. Vergi Hukukunda Yorum

Pozitif hukuk kuralları belirli bir dönemdeki insan iradesini ürünü olduklarından eksiklikleri ve boşlukları ortaya çıkabilmektedir. Herkesin kabul edebileceği, toplumsal ihtiyaçları adalete en uygun bir şekilde düzenleyen kanunlar yapabilmek oldukça zordur. Bu bakımdan yürürlükte olan kuralların yorumu zorunlu hale gelmektedir (Kırbaş, 2006:51).

¹ Doç. Dr., Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, (duranbulbul@gazi.edu.tr)

Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Vergi idaresi, vergi yasalarını uygularken ve vergi yargısı organları, önlerine gelen uyuşmazlıklarını çözümlerken zorunlu olarak yorum yaparlar(Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:17).

Vergi hukukunda yorum, hukuk kuralının kanun maddesinin metnine ve ruhuna göre anlamlandırılmasıdır. Dört ayrı yorum türü bulunmaktadır (Bülbül, 2018:286):

- **Yasama Yorumu:** Yasama organının yaptığı yorumdur. Bir kanunun yorumunda güçlük çıktığında yasama organı o hükmün ne anlama geldiği hakkında karar verir. Yasama yorumu 1961 Anayasasıyla kaldırılmıştır.
- **Yönetmelik Yorumu:** Vergi idaresince yapılan yorumdur. Genel tebliğ, sirküler, muktezalarla yapılabilmektedir.
- **Yargısal Yorum:** Yargı organının yaptığı yorumdur. Anayasa Mahkemesi kararları ve İçtihadı birleştirme kararları bağlayıcı niteliktedir.
- **Bilimsel Yorum:** Bilim adamlarınca yapılan yorumdur. Yol gösterici niteliktedir.

• Yorum Yöntemleri

- **Deyimsel (Lafzı)Yorum:** Kanun hükümleri, maddeler, fıkralar, bentler dış görünüşleri ile yorumlanırlar.
- **Sistemik Yorum:** Bir yasa hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün yasanın yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır.
- **Tarihi Yorum:** Tarihi yorum yönteminde bir yasa hükmü yorumlanırken yasa koyucunun yasanın yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılır.
- **Amaçsal Yorum:** Kanunların zamanın gereksinimlerine göre yorumlanması esastır. Vergi Usul Kanunu, hem deyimsel hem de amaçsal yoruma yer vermektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3’üncü maddesinde vergi kanunlarının yorumlanması ile ilgili olarak “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen maddede dikkat çeken husus vergi kanunlarının yorumlanmasına ilişkin olarak idarenin veya başka bir organın yetkili olarak kılınmamasıdır. Bu nedenle, vergi işlemlerine taraf olan herkesin vergi kanunlarını yorumlama imkânı bulunmakta, yapılan bu yorumlar arasında ise herhangi bir hiyerarşi bulunmamaktadır.

Şunu da unutmamak gerekir ki, deyimsel yorum dışındaki yöntemler, yasa metninin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin yasallığı ilkesinin sınırları içinde geçerli olacaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:23). Dolayısıyla gerek idare ve gerekse de vergisel işlemin diğer taraflarınca yapılacak yorumlar, ancak kanun ile izin verilen çerçeve içinde geçerli olacaktır. Bu çerçevenin aşılması halinde ise yapılan yorumun kanuna aykırı olacağı son derece açıktır. Bu açıklamalardan hareketle şu sonuca ulaşılmaktadır ki, denetim elemanını yorum yaparken kanunlarla kendisine verilen sınırı aşmamalı, yasa koyucu gibi davranmamalı, yani TBMM’nin yetki alanına girmemelidir.

Vergide yorumun tamamlayıcı unsuru ise ispattır. Zira kanun hükmünün yorumlanabilmesi için öncelikle somut olayın doğru bir şekilde ortaya konulması zorunludur. Vergi Usul Kanununun yukarıda zikredilen hükmünde ispat ile ilgili olarak “vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay² ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir” hükümleri yer almaktadır.

² Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz; BÜLBÜL; a.g.e., s.287

Vergi kanunlarının yorumu ve aynı kanun maddesi içinde yer verilen ispat ile ilgili hükümler beraber ele alındığında, kanun koyucunun “hukukî pozitivizmin deyimsel, tarihi ve sistematik yorum yöntemlerinin yanı sıra sosyolojik hukuk okulunun amaçsal yorum yöntemini de kabul ettiği (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:17)” anlaşılmaktadır.

Vergi hukukunda yoruma ilişkin olarak yapılan bütün bu açıklamalardan yola çıkarak, konumuz açısından şunu belirtmek gerekir ki, yukarıda bahsedilen hükümler çerçevesinde, vergi kanunlarını yorumlarken yasal çerçeveden çıkılmaması gerekir: ayrıca, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun ispat yükümlülüğü, iddiaya sahip olana aittir. Ayrıca, yorum yaparken kanunun verdiği yetki sınırları içerisinde kalınmalı; yasa koyucuya ait olan alan ihlal edilmemelidir.

2. Genel Tebliğlerin Vergi Hukukundaki Yeri

Vergi hukukunun kaynaklarından biri olan genel tebliğler Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenir ve Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girer.

Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırmak üzere tebliğler çıkarmaktadır. Bunlar sıra numarası ile Resmi Gazete’de yayımlanırlar. İki grupta toplanırlar (Bülbül, 2018:283):

1. grup genel tebliğler: Vergi kanunlarının Maliye Bakanlığına tanıdığı düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılmaktadır.

2. grup genel tebliğler: Maliye Bakanlığı’nın bakanlık örgütüne yönelik olarak yayımladığı vergi kanunlarını açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikte metinlerdir. İkinci grup tebliğlerin vergi hukuku yönünden temel kaynak niteliği yoktur.

İki tür genel tebliğden bahsetmek mümkündür. Bunlar ilki düzenleyici genel tebliğlerdir. Bazı vergi kanunları, belli konularda, Maliye Bakanlığına mükellef ve vergi idaresini bağlayıcı hükümler koyma imkânını ya da görevini vermektedir. Kanunların açıkça verdiği yetkiye/göreve dayanarak çıkarılan bu tür genel tebliğler vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer alırlar. Bunların örnekleri arasında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme oranının ve amortisman oranlarının belirlenmesine yönelik olarak çıkarılan genel tebliğler sayılabilir. Bu tür genel tebliğlerin iptali için dava açılabilir (Uluatam ve Mehtibay, 2001:42).

İkinci tür genel tebliğler ise, Maliye Bakanlığının yorum niteliğindeki genel tebliğleri, Maliye Bakanlığının iç işlemi niteliğinde olup, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem sayılmazlar. Bu tür genel tebliğler normalde iptal davasına konu olmazlar (Uluatam ve Mehtibay, 2001:43).

Genel Tebliğlerden bahsederken idarenin takdir yetkisinden de bahsetmek uygun olacaktır.

Vergi idaresinin takdir yetkisi, ancak sınırlı hallerde söz konusu olabilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin gereği olarak, idarenin vergilemeye ilişkin işlemlerinin kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir. Ancak, özel bazı durumlarda ve konularda vergi kanunları idareye takdir yetkisi vermektedir. Bunun belli başlı örneklerini; tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma, vergi matrahının re’sen belirlenmesi, sürelerle ilişkin bazı Vergi Usul Kanunu hükümleri ve vergi ödeme süresinin uzatılmasına ilişkin hükümlerde bulmak mümkündür. Bütün bu hükümlerdeki temel amacın, yeni bir yükümlülük getirme ya da mevcut bir yükümlülüğü kaldırma boyutlarına ulaştırmadan, yükümlülere bazı kolaylıklar sağlama olduğu söylenebilir (Uluatam ve Mehtibay, 2001:79).

Sonuç olarak, kanunun verdiği bir yetkiye dayanılarak yayımlanan genel tebliğler bağlayıcılığa sahipken, kanun yetki vermediği durumlarda, vergi idaresinin kanunları yorumlamak amacıyla yayımladığı genel tebliğlerin ise herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

3. Uçuş Tazminatına İlişkin Kanuni Düzenlemeler

3.1. Devlet Personeli İle İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde uçuş tazminatı ifadesi hem sivil havacılıkta hem de devlet personeli tarafından gerçekleştirilen havacılık faaliyetlerinde kullanılmaktadır.

Devlet personelinden Türk Silahlı Kuvvetleri personeline ilişkin uçuş tazminatları 2629 sayılı Uçuş, Paraşüt, Denizaltı, Dalgıç ve Kurbağa Adam Hizmetleri Tazminat Kanununda düzenlenmiştir. Bu Kanun'un "Tazminatın Ödenme Şartları ve Kesilmesi" başlıklı 7'inci maddesinde bu tazminata hak kazanılabilmesi için personelin hizmet süresine göre asgari uçuş saati şartı getirilmiştir. Yani uçuş tazminatı alabilmek asgari uçuş süresinin doldurulması şartına bağlanmıştır.

Devlet personelinden Emniyet Genel Müdürlüğü personeline ilişkin uçuş tazminatları ise 3160 sayılı Emniyet Teşkilatı Uçuş Ve Dalış Hizmetleri Tazminat Kanununda düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un "Tazminatın Ödenme Şartları ve Kesilmesi" başlıklı 6'ncı maddesinde bu tazminata hak kazanılabilmesi için personelin hizmet süresine göre asgari uçuş saati şartı getirilmiştir. Yani uçuş tazminatı alabilmek, Türk Silahlı Kuvvetlerindeki düzenlemeye paralel olarak, asgari uçuş süresinin doldurulması şartına bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere, devlet personelinin uçuş tazminatı alması için temel şart asgari uçuş süresinin doldurulmasıdır. Bu asgari süre doldurulduktan sonra herhangi karşılaştırma, kıyas, orantılama veya başka bir şart aranmaksızın hak sahibi personele ödeme yapılmaktadır.

Özel sektör personeline yapılacak uçuş tazminatı ödemelerinin şartlarına ilişkin olarak ise herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır.

3.2. Vergi Kanunlarındaki Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Muaflik ve İstisnalar" başlıklı İkinci Kısımının "Müteferrik İstisnalar" başlıklı Altıncı Bölümünde yer alan "Teşvik İkramiye ve Mükafatları" başlıklı 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) bendinde uçuş tazminatlarına ilişkin Gelir Vergisi istisnası düzenlenmiştir. Bu madde 6 Haziran 2008 tarihinde yayımlanan 5766 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce aşağıdaki şekildeydi:

"Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni ve iş merkezi Türkiye`de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, denizaltına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler"

5766 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında ise söz konusu bent hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye`de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler"

Bent hükmüne konumuz açısından bakıldığında, kanuni veya iş merkezi Türkiye`de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemelerin Gelir Vergisinden istisna tutulduğu açık bir şekilde anlaşılmaktadır.

4. Uçuş Tazminatı İle İlgili Tebliğlerde Yer Alan Düzenlemeler

Uçuş tazminatına ilişkin Gelir Vergisi Kanunu maddesinin 5766 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halini yorumlayan 128 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin I/k-1 maddesi aşağıdaki şekildeydi:

"Aynı Kanununun 29 ncu maddesinin 2 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, uçuş ve dalış hizmetleri karşılığında yapılan ödemelere ilişkin istisnanın kapsamı genişletilmiş, daha önce Türk Silahlı Kuvvetleri dışında yalnızca Türk Hava Yollarında uçuş maksadıyla görevlendirilenler için öngörülen istisna, Türk Hava Kurumu ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseseler tarafından uçuş maksadıyla görevlendirilenlere uçuş hizmetleri; deniz altında dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan ödemelere de teşmil edilmiştir."

Söz konusu istisna fiili uçuş ve dalış hizmetleri karşılığında yapılacak tazminat, gündelik, ikramiye ve zam ödemelerine münhasır bulunmaktadır.”

5766 sayılı Kanunla ilgili madde hükmü değiştiğinden sonra, bu maddenin yorumu 128 seri No’lu Tebliğden 267 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine aktarılmıştır. Bu Tebliğ’in üçüncü maddesinde uçuş tazminatının Gelir Vergisinden istisna tutulmasına ilişkin uzun açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Genel Tebliğ’in konumuz açısından önemli kısmı aşağıdaki gibidir:

“(…)

Söz konusu bentte yer alan ikinci cümlecikte yapılan düzenlemeye göre, uçuş maksadıyla görevlendirilenlere uçuş hizmetleri, deniz altına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar aşağıdaki koşulları taşıması kaydıyla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur:

• *Ödemeyi yapının Türk Hava Kurumu ya da kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerden olması,*

• *Ödeme yapılanın uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personel olması,*

• *Ödemenin, uçuş ve dalış gibi hizmetler dolayısıyla fiilen gerçekleştirilen uçuş ve dalış süreleri ile sınırlı bulunması.*

(…)”

128 seri No’lu Tebliğ’in aksine 267 seri No’lu Tebliğ’de idare son derece uzun ve detaylı yorumlamalar yapmakla birlikte bu yorumların bir kısmının idarenin yetkisini aştığını söylemek kaçınılmazdır. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise Kanun’da fiili uçuş hizmetinden bahsedilirken, Tebliğ’de uçuş süresi ile sınırlı ifadesinin kullanılmasıdır. Kanun’daki kavram hizmetin yerine getirilmesi ile sınırlı iken Tebliğ’de hizmetin yerine getirilmesinin yanı sıra ayrıca uçuş süresi ile sınırlılık şartı getirilmiştir.

Yukarıda Tebliğlerin vergi hukukundaki yeri incelenirken bahsedildiği üzere, kanunda açıkça verilmiş bir yetkiye dayanmayan Tebliğler yalnızca vergi idaresinin konu ile ilgili kanaatini yansıtmaktadır. Bu nedenle de herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, 267 seri No’lu Genel Tebliğin konumuz ile ilgili hükümlerinin üst hukuk normuna aykırı olduğu, Kanun hükmünde öngörülme yeni bir kural getirdiği dikkate alındığında, bu hükümlerin herhangi bir geçerliliği olduğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

5. Uçuş Personeli Sözleşme Ve Bordrolarına Göre Ücret Unsurları

5.1. Vergi İnceleme Raporunda Yer Alan Ücret Unsurları

Vergi İnceleme Raporlarında personel bordrolarında yer alan ücret unsurları sayılmış ve açıklanmıştır. Bunlardan önemli olanlar aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- **Kök ücret:** Uçuş personeli ile yapılan anlaşma gereği personele ödenen net tutar.
- **Uçuş tazminatı:** Her bir uçuş personeli için sabit bir miktar olarak belirlenen tutar (Pilotlar ile havacılık şirketi arasında yapılan sözleşmedeki tanımına çalışmamızın aşağıdaki kısmında yer verilmiştir).
- **Ek uçuş tazminatı 2:** Uçuş personelinin ilgili ay içinde yapmış olduğu temizlik hizmeti sayısının birim hizmet bedeli ile çarpımı yoluyla bulunan tutar.
- **Ek uçuş tazminatı 3:** Uçuş personeline uçuş süresi ile orantılı olarak yapılan ödemeler.
- **Prim:** Uçuş personeline, her yıl için bir defa yapılan ikramiye ödemesidir. Kök ücret net tutarı ile uçuş tazminatının net tutarının toplamının yarısı olarak belirlenmektedir.

5.2. Personel Sözleşmelerinde Yer Alan Ücret Kalemleri

Yukarıda Vergi Müfettişince yapılan tanımların yanı sıra, gerek yapılan uçuş tazminatı ödemelerinin niteliğinin anlaşılması ve gerekse de Kanun hükmü karşısındaki durumunun anlaşılması açısından personel sözleşmelerindeki bazı hükümleri açıklamakta fayda bulunmaktadır.

Sözleşmelerde kök ücret aylık ödenen sabit ödeme olarak tanımlanmıştır.

Uçuş tazminatı ise, sözleşmelerde belirtilen ve aylık asgari uçuş saati karşılığı olarak ödenen tutar şeklinde belirlenmiştir. Burada dikkat çeken husus, sözleşmelerde aylık asgari uçuş süresinin tespit edilmesidir. Aylık olarak asgari uçuş süresini doldurmayan pilot uçuş tazminatına hak kazanmamaktadır. Pilotun aylık asgari uçuş süresini aşması halinde ise, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne belirlenen aylık azami 110 saati aşmamak üzere, ilave uçuş tazminatı verileceği belirtilmiştir.

Bu başlık altında incelenen ücret kalemleri tanımları incelendiğinde vergi uyumsuzluğuna neden olan temel yorum farklılığının Vergi Müfettişinin, sözleşmede yer alan Uçuş Tazminatı unsuruna temayüz edememesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Zira sözleşmede açık bir şekilde, fiilen yapılan uçuşların toplamda belli bir saati aşması halinde bu tazminata hak kazanılacağı belirtilmiştir.

6. Vergi İdaresinin Uygulaması

Yukarıda bahsedilen hususlara ilişkin olarak son yıllarda vergi müfettişlerince tespitler yapılmaktadır. Sivil havacılık sektöründeki firmaların personel ödemelerinin incelenmesi neticesinde, bunlara yapılan ödemeleri oluşturan bazı unsurların vergi istisnası kapsamına girmediği iddia edilmektedir.

Vergi müfettişlerinin düzenledikleri raporlarda, uçuş tazminatlarından sadece Ek Uçuş Tazminatı 3'ün uçuş süresi ile ilgili olduğu iddia edilerek bu kalemin Gelir Vergisinden istisna tutulması, diğer ücret kalemlerinin ise tamamının Gelir Vergisine tabi tutulması yönünde rapor hazırladığı anlaşılmaktadır.

Konu ile ilgili bir Vergi İnceleme Raporu incelendiğinde, raporun temel dayanağının söz konusu uçuş tazminatlarının net sabit tutar olduğu ve uçuş süresi ile orantılı olmadığı iddiası olduğu anlaşılmaktadır. Raporlarda yer alan orantı kavramı ile neyin kast edildiği, bu orantılılık ilişkisinin hangi somut verilere dayandığı konusunda raporlarda bir bilgi yer almadığı gibi yargı aşamasında da herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Raporda kullanılan orantılılık kavramının niteliğinin belirtilmemesi, Vergi Müfettişinin hukuk yaratması ihtimalini ortaya çıkarmaktadır zira bu kavram ne Kanun'da ne de Genel Tebliğ'de geçmektedir. Eğer rapor Tebliğ'de kullanılan "uçuş süresi ile sınırlı" ifadesine dayanılarak hazırlansaydı, pilotlar ve kabin ekibinin uçuş bilgilerinin alınarak objektif bir tespit yapılması gerekecek ve somut bir tespit yapılması mümkün hale gelecekti. Ancak orantılılık gibi sübjektif bir kavram kullanılması Vergi Müfettişini somut tespit yapma zorunluluğundan kurtarmıştır.

Hal böyle olunca, pilotlar ve kabin ekipleri, asgari uçuş süresinin doldurmamışlar gibi uçuş tazminatlarının tamamı Gelir Vergisine tabi tutulmuştur. Hâlbuki bu kişilere hiç uçuş yapmadan sürekli olarak ücret ödenmesi, açıktır ki, hayatın normal akışına aykırıdır ve böyle bir durumun gerçekleşmesi beklenemez. Dolayısıyla, bu durumu iddia eden Vergi Müfettişinin iddiasını ispatla yükümlü olduğu 213 sayılı Kanun hükmü ile sabitken bu yükümlülüğün yerine getirilmediği raporlardan anlaşılmaktadır.

Bunun yanı sıra raporlarda, bu pilot veya kabin ekiplerinin idarî görevde bulunmalarına bir atıf yapılmamaktadır. Böyle bir iddianın bulunması halinde, fiilen uçuş hizmeti sunulmadığı için, doğaldır ki herhangi bir istisna hükmünden bahsetme imkânı ortadan kalkacaktır zira bu defa verilen ücret kaleminin uçuş ile bir illiyeti bulunmayacaktır. Ancak, Raporlarda böyle bir iddiaya yer verilmeyerek, yapılan ödemelerin fiilen yerine getirilen uçuş görevi ile ilgili olduğu zımnen kabul edilmiştir.

Bahsedilen sorunun temelinde ise, bize göre, pilot ve kabin ekibi ile yapılan sözleşmelere tam olarak temayüz edilememesi yatmaktadır zira bu sözleşmelere detaylı bir şekilde incelendiğinde kök ücret dışında ödenen neredeyse tüm ücret kalemlerinin uçuş saat veya sayısına bağlandığı anlaşılmaktadır. Özellikle istisna kapsamındaki personel ücretlerinin büyük kısmını oluşturan uçuş

tazminatı kaleminin, yukarıda bahsedildiği üzere, asgari uçuş saati şartına bağlandığı görülmektedir. Bu durumda, bir pilot ya da kabin ekibi üyesinin uçuş tazminatına hak kazanması için sözleşmesindeki asgari uçuş saati kadar uçuş yapması gerekmektedir. Doğaldır ki, bu sözleşmeler kapsamında çalışan personel, anlamlı bir gelir elde etme çabasıyla, bu asgari süreyi doldurarak sözleşmede belirtilen tutara hak kazanmaya gayret edecektir.

Aksi durumda ise, bir aylık ücret dönemi içinde hiç uçuş yapmayan bir personel sadece kök ücret alacaktır. Uçuş yapan ancak asgari uçuş süresini dolduramayan bir personel ise, uçuş tazminatına hak kazanamayacak ancak Uçuş Tazminatı 2 ve 3 ile prime hak kazanacaktır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, pilot ve uçuş ekibi üyelerinin almaya hak kazandıkları uçuş tazminatları, fiili uçuş hizmetleri karşılığı olarak verilmektedir. Zaten bu durumun aksini düşünmek de mümkün değildir zira hiçbir şirket kendisine katkı sağlamayan personeline yüksek tutarda ödeme yapmayacaktır.

Şunu da belirtmek gerekir ki, çalışmamızda ele alınan vergi uyumsuzluğu iddiasını tespit eden Vergi Müfettişi İsmail Onay, 2014 yılında yayımlanan bir çalışmasını “GVK’nun 29/2’nci maddesi ile amaçlandığını düşündüğümüz uygulamanın, daha açık ve net bir yasal düzenlemeye bağlanmasının faydalı olacağını düşünüyoruz (Onay, 2014:49)” ifadesi ile bitirmek suretiyle, Vergi İnceleme Raporunda yer alan iddiaların açık ve net yasal temele dayanmadığını kabul etmiştir. Son yıllarda mükellef hakları konusunda pek çok çalışmanın yapıldığı Vergi Denetim Kurulunda görevli bir Vergi Müfettişinin, kendisinin dahi açık ve net bulmadığı bir mevzuat hükmüne dayanarak Vergi İnceleme Raporu düzenlemesini ise endişe verici bulmaktayız.

7. Mahkeme ve Danıştay Kararları

7.1. İlk Derece Mahkemesi

Vergi müfettişi tarafından düzenlenen tutanak sonrasında ilgili şirket iki ayrı vergi mahkemesinde dava açmıştır.

Her iki vergi mahkemesi kararında, 5766 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 29’uncu maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik ile pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren, yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemelerin gelir vergisinden müstesna olduğunun belirtildiği, değişikliğin amacının daha önce uçuş tazminatı alan ancak fiilen uçuş hizmeti gerçekleştirilmeyen personele yönelik olarak tereddütleri gidermek olduğunun anlaşıldığı, 267 seri numaralı Genel Tebliğe ise Kanunda fiili uçuş hizmeti şartı belirtilmiş iken, Kanundan farklı olarak fiili uçuş süresi gibi ek bir şart getirildiği görülmekle kanun hükmünü aşarak uçuş tazminatı adı altında yapılan ödemelerden Gelir Vergisi tevkifatı yapılması gerektiği görüşüyle yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığını ifade edilmiştir. Her iki mahkeme heyetinden de birer üye bu karara, yapılan tazminat ödemelerinin ”fiili uçuş hizmetinden bağımsız” olarak ödendiği gerekçesiyle muhalefet şerhi koymuşlardır.

Mahkeme kararlarından da görüleceği üzere, tazminat ödemesi yapılan personelin fiilen uçuş hizmetinde bulunması, Gelir Vergisi istisnasından yararlanmak için yeterli görülmüştür. Muhalefet şerhi koyan üyeler ise, İnceleme Raporunda kullanılan “orantılılık” kavramına değinmemiş ve tazminat ödemelerinin uçuş hizmetinden “bağımsız” olduğuna değinmişlerdir.

7.2. Danıştay

Vergi mahkemelerinin şirket lehine aldığı bu kararın ardından ilgili vergi dairesi başkanlığı her iki kararı da temyize götürmüştür.

Danıştay 4’üncü Dairesinde görülen davalarda, personel sözleşmelerinde yer alan hükümleri ve Vergi Mahkemesinin gerekçesi ile ilgili bir tespitte bulunmaksızın doğrudan doğruya Vergi İnceleme Raporunda yer alan hükümleri doğru kabul ederek Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir. Bu kararı verirken dayandığı tek veri, Vergi İnceleme Raporunda yer alan ve Ek Uçuş Tazminatı 3 dışındaki tüm ücret kalemlerinin uçuş saatinden bağımsız olduğu iddiasıdır. Yukarıda da incelendiği üzere, bu iddianın personel sözleşmelerinde bir karşılığı bulunmamaktadır. Ayrıca, yine

kararda prim ödemelerinin uçuş saati ile orantılı olmadığı ifadesine yer verilmek suretiyle kararın, kanunda olmayan bir ifadeye dayanmasına neden olunmuştur.

SONUÇ

Havacılık sektörü ülkemiz için son derece önemli ve stratejik bir sektördür. 2016 yılı rakamları ile bakıldığında, 191.706 kişinin istihdam edildiği, 20 Milyar ABD Doları cironun gerçekleştiği, 2017 yılı itibarıyla ise 310 işletme ve 55 havalimanının faaliyet gösterdiği, 1.403 hava aracının kullanıldığı sektörde 732'si yabancı olmak üzere 9.988 pilot çalışmaktadır (Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, 2018:30-32).

Daha önce de bahsedildiği üzere, bu sektörde rekabet her alanda çok yüksektir. Bu rekabet yolcu sayısı ve ciro alanlarında olduğu kadar insan kaynakları alanında da yaşanmaktadır. Özellikle pilot transferi sektörde artık normal kabul edilen bir durum haline almış, belli sürelerle sözleşme imzalayan pilotlar, kendilerine daha iyi teklif sunulması halinde, sözleşmeleri sona erdikten sonra başka şirketlere geçmektedirler. Devletler de, daha nitelikli pilot ve kabin ekiplerinin kendi ülkelerinde çalışmalarını sağlamak amacıyla, bunlara verilen tazminat gibi bazı ücret unsurlarını vergiden istisna tutma yönünde bir tavır belirlemişlerdir.

Ülkemizde de uygulanmakta olan uçuş tazminatının Gelir Vergisinden istisna tutulması uygulamasının, örnek olayda olduğu gibi, objektif olmayan bir tespite dayanarak fiilen uygulama imkânının ortadan kaldırılması ülkemizin nitelikli uçuş personel istihdamı yarışında geride kalmasına neden olacaktır.

Çalışmamız boyunca ele alınan sorunların iki temele dayandığını söylemek mümkündür:

- Vergi idaresi tarafından yayımlanan Genel Tebliğ'de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa aykırı hüküm bulunmasına rağmen bu Genel Tebliğin yaklaşık 10 yıldır Kanun'a uygun hale getirilmemesi,
- Vergi Müfettişinin, Vergi Usul Kanununun "*iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*" hükmüne rağmen, tek işi uçuş yapmak olan pilotların uçuş yapmadan maaş aldığı iddiasını ispatlamak için en ufak bir delile dahi dayanmadan Vergi İnceleme Raporu düzenlemesi.

Bu iki temel soruna rağmen Vergi Mahkemesinin konuya temayüz ederek vergi idaresince yapılan tarhiyatı iptal etmiştir. Ancak, temyiz aşamasında, Danıştay 4'üncü Dairesinin, savunma ifadelerini ve somut delilleri dikkate almaksızın, sadece Vergi İnceleme Raporunda yer alan ve Kanun'a aykırı nitelikteki orantılılık kavramına dayanarak, tarhiyatın iptaline ilişkin ilk derece mahkemesi kararını bozması ise tarafımızca anlamlandırılmamaktadır.

Çalışmamızda da ısrarla belirtildiği üzere, vergi idaresinin normlar hiyerarşisine aykırı olarak yaptığı bir yorum bu tüm hatalı işlemler silsilesini başlatan aşama olmuştur. Bu hatalı yoruma dayanarak yapılan ve ne Kanun'a ne de hatalı Genel Tebliğ'deki hükümlere dayanarak düzenlenen Vergi İnceleme Raporunda bambaşka bir kavram olan "orantılılık" kavramı ise bu silsileyi başka bir boyuta taşıyarak, Danıştay'ın hiçbir mevzuatta olmayan ve somut olarak tespit edilmemiş bir kavrama dayanarak karar vermesine neden olmuştur.

Bu nedenlerle, uçuş tazminatı ile ilgili 267 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükmünün acil olarak değiştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda 267 No'lu Genel Tebliğ'e aşağıdaki hükmün eklenmesinin zaruri olduğu düşünülmektedir.

"Gelir Vergisi Kanununun 5766 sayılı Kanun ile değiştirilen 29/2 maddesinin uygulanmasında, Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele uçuş hizmeti karşılığında ve uçuş tazminatı adı altında yapılan ödemeler, herhangi bir uçuş saatine bağlı ve sınırlı olmaksızın Gelir Vergisinden istisnadır"

Sonuç olarak, çalışmamız boyunca ele alınan vergi uyumsuzluğunun temelinde vergi idaresi tarafından yayımlanan Genel Tebliğ bulunmaktadır. Bu Genel Tebliğin kanuna aykırı olmasının yanı

sıra, açık ve net olmaması; farklı şekilde yorumlanmaya müsait olması idarenin kendi inceleme elemanları tarafından, mükellefler tarafından ve hatta yargı organları tarafından farklı yorumlarda bulunulmasına sebep olmuştur.

Kronolojik olarak devam etmek gerekirse, uyuşmazlığın ikinci sebebi ise Vergi Müfettişinin kendi yorumunu merkeze alan tavrıdır. Personel sözleşmelerinde yer alan asgari uçuş şartına ilişkin hükümler, pilotların uçuş kayıtlar, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünden temin edilebilecek uçuş bilgileri incelenmeksizin, uçuş personeli hiç uçuş yapmamışçasına uçuş tazminatlarının tamamının Gelir Vergisine tabi tutulması ve bu işlem yapılırken gerek Kanunda gerekse de Genel Tebliğde geçmeyen “orantılılık” ifadesine yaslanılması uyuşmazlığın temel noktasını oluşturmaktadır.

Kronolojik olarak üçüncü aşamada ise yargı organları arasındaki yorum farkı gelmektedir. İlk derece mahkemesi Kanun hükmüne dayanarak fiilen uçuş hizmeti karşılığı ödenen tazminatın Gelir Vergisinden istisna olduğuna hükmederken temyiz mercii olan Danıştay 4’üncü Dairesi, yine Kanunda ve Tebliğ’de yer almayan orantılılık ifadesine dayanarak ve somut delil niteliğindeki uçuş bilgilerini incelenmeksizin, uçuş tazminatlarının Gelir Vergisine tabi olduğu kararıyla ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.

Çalışmamızda ele alınan vergi uyuşmazlığı sıradan bir vergi istisnasından yararlanma veya yararlanmama konusuna ilişkin değildir. Sivil havacılık sektörünü ilgilendirmesi nedeniyle, sadece pilot ve kabin ekiplerini değil, yer bakım hizmetlerinden, havalimanı işletmecilerine, büyük veya küçük havayolu şirketlerine ve sonuç olarak da tüm turizm sektörüne etki edecek nitelikte bir uyuşmazlıktır. Bu yönüyle, sivil havacılık sektöründe yaşanan rekabette ülkemizin geriye düşmesine neden olabilecek böyle bir uyuşmazlık öngörülemeyecek sonuçlara neden olma potansiyelini içinde barındırmaktadır.

Bu nedenle, ivedilikle, yukarıda önerdiğimiz şekilde veya başka bir şekilde uyuşmazlığa konu Genel Tebliğ hükmünün değiştirilerek, bu uyuşmazlığın ileride yol açacağı zararın önüne geçilmesi gereklidir.

KAYNAKÇA

Bülbül, Duran; “Devlet Maliyesi”, Gazi Kitabevi, 2018, Ankara

Kırbaş, Sadık; “Vergi Hukuku”, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, 2006, Ankara.

Onay, İsmail; Pilot ve Hosteslere Verilen Uçuş Tazminatlarının Gelir Vergisi İstisnası Uygulaması Karşısındaki Durumu, “Vergi Dünyası Dergisi”, Sayı 399, Kasım 2014.

Öncel, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, 21. Bası, 2012, Ankara.

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü; Faaliyet Raporu – 2017, Ankara, 2018.

Uluatam, Özhan, METHİBAY, Yaşar; “Vergi Hukuku”, İmaj Yayıncılık, Ankara, 5. Baskı, 2001.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

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

2629 sayılı Uçuş, Paraşüt, Denizaltı, Dalgıç ve Kurbağa Adam Hizmetleri Tazminat Kanunu, 28.02.1982 tarih ve 17619 sayılı Resmi Gazete.

3160 sayılı Emniyet Teşkilatı Uçuş Ve Dalış Hizmetleri Tazminat Kanunu, 5.03.1985 tarih ve 18685 sayılı Resmi Gazete.

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazete.

128 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 31.01.1981 tarih ve 17237 sayılı mükerrer Resmi Gazete.

267 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 24.06.2008 tarih ve 26916 sayılı Resmi Gazete.