

**GELİR VERGİSİ KANUNUNUN
UÇUŞ VE DALIŞ
TAZMİNATLARINA İLİŞKİN
İSTİSNANIN UYGULANMASINDAKİ
YAŞANILAN UYUŞMAZLIKLAR ve
5766 SAYILI KANUNLA YAPILAN
DEĞİŞİKLİK SONRASI MEVCUT
DURUM**



Hakan Özer MEHAN^(*)



Ömer SARAÇ^()**

1 - GİRİŞ

Uçuş ve dalış tazminatlarına ilişkin istisna hükmü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Teşvik İkramiye ve Mükafatlar” başlıklı 29. maddesinin 2. bendinde geçmektedir. Kanun koyucu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda öncelikle muafiyet ve istisnaları hükümlerine yer vererek daha sonra gelirin ve vergilendirmenin unsurlarını koymuştur. Bu durumdan kanun koyucunun muafiyet ve istisna hükümlerine ne denli önem verdiğini ve adaletli bir vergilendirmenin sağlanması için bu muafiyet ve istisna hükümlerinin göz ardı edilmemesi gerektiğini vurgulamıştır.

Bilindiği üzere tüm kanunlarda olduğu gibi vergi kanunlarında da sık rastlanılan uyumsuzluklar söz konusudur. Her ne kadar kanunda madde

açık bir şekilde yazılmış gibi görünse de idare ve mükellefler arasında yorum farkından ötürü bazen çok ciddi uyumsuzluk yaşanmaktadır. Mevzuatın yorumlanmasındaki problemler zaman içinde ortaya çıkarak bu problemler ya idari yolla ya da yargı yoluyla çözüm bulmaktadır.

Yargı kararlarının idare lehine olduğu durumlarda idare tarafından yapılacak herhangi bir işlem yoktur. Ancak yargı kararlarının aleyhine olduğu durumlarda ise idare, ya kendi düzenleyici işlemleriyle ya da kanunsal değişikliklerle bu gibi uyumsuzlukların tekrar tekrar ortaya çıkmasını engellemektedir. Bu sebeple vergi kanunlarında çok fazla değişiklik yapılarak kanun metinlerini daha iyi anlaşılması amaçlamaktadır.

Uçuş ve dalış tazminatları mükellef ve idare arasındaki uyumsuzluklara konu olan bir madde hükmüdür. Bu makalede öncelikle konunun anlaşılması açısından madde hükmüne ilişkin yasal düzenlemeler ele alınarak, yaşanan uyumsuzluklar dile getirilmiş ve 5766 sayılı kanun ile yapılan değişiklik sonrası mevcut durum açıklanmıştır.

^(*) Vergi Denetmeni

^(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

2- UÇUŞ ve DALIŞ TAZMİNATI İSTİSNASINA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

2.1- Konuya İlişkin İlk Yasal Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun¹ 61. maddesindeki tanıma göre ücret; işverene tabi ve belirli bir iş-yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ayrıca ücretin başka isimler altında verilmesi onun mahiyetini değiştirmeyeceği de ilgili madde de vurgulanmıştır. Uçuş ve dalış tazminatları da niteliği itibarıyla ücrettir. Ancak kanun koyucu bunu istisna kapsamına alarak vergi dışı bırakmıştır. Vergilendirmeye ilişkin Gelir Vergisi Kanunu 94.madde- de kimlerin tevkifat yapmak zorunda olduğu belirtilmiş olup, aynı maddenin 1.bendinde, Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61' inci madde- de yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisna- dan faydalananlar hariç) vergi tevkifatı yapılaca- ğı belirtilmiştir.

2361 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişik- lik Yapılmasına İlişkin Kanunu'nun² 20. madde- sinde yapılan düzenleme ile teşvik amaçlı olarak, subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizme- tinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, günde- likler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen- lere; uçuş hizmetleri, denizaltına, dalış yapanla- ra dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahi- yetteki ödemeler gelir vergisinden istisna edil- miştir. Bu kanun değişikliğinin hemen ardından

Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu 128 Seri Nolu³ Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, söz konu- su istisnanın fiili uçuş ve dalış hizmetleri karşılı- ğında yapılacak tazminat, gündelik, ikramiye ve zam ödemelerine münhasır olduğu belirtilmiştir.

2.2- İstisnanın Kapsamının Yorumlanması

İlk bakışta ilgili kanun metni açık gibi görün- mekte olup, ilgili tebliğ ile beraber konuya ilişkin gerekli açıklamalar yapılmıştır. Ne var ki bu hü- küm İdareye çok ciddi sıkıntılar yaşatmıştır. İda- re söz konusu hizmetlerin tehlike boyutlarını dü- şünerek teşvik amacıyla bu hizmetleri yapanlara verilen ücretleri gelir vergisi istisna kapsamına al- mıştır. Tabi sadece fiili uçuş ve dalış hizmeti ya- panları kastetmiştir. 128 Seri Nolu Tebliğ'de de buna yer vermiştir. Ancak kanun metninde yer almayan bu ifade sebebiyle idare bu konuda bir- çok davayla muhatap olmak zorunda kalmıştır. Özellikle uçuş tazminatı alıp üzerinden vergi ke- sintisi yapılan Türk Hava Yolları veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde ça- lışanlar tarafından konu mahkemeye taşınmıştır. Kanun şartlarını taşıyan hava yollarında çalışan personelin birçoğu uçuş tazminatı almaktadır. Fakat idare bunu sadece uçuş hizmetinde bulu- nanlardan vergi kesintisi yapılmayacağı hükmü- ne bağlayıp uçuş hizmetinde bulunmayanlardan vergi kesintisi yapmıştır.

Konumuz itibarıyla sorunun asıl kaynağı kim- lerin uçuş hizmetinde yer aldığıdır. 2629 sayılı Uçuş, Paraşüt, Denizaltı, Dalgıç ve Kurbağa Adam Hizmetleri Tazminat Kanunu'nun⁴ 3.mad-

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 31.01.1981 tarih ve mükerrer 17237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 28.02.1982 tarih ve mükerrer 17619 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

desinin 'c' bendinde, Uçucu Ekip; Uçmakta olan bir hava vasıtasının içinde pilot ile beraber bulunarak uçuş vazifelerinin yapılmasına katılmalarının gerekli olduğu kuvvet komutanlıkları, Jandarma Genel Komutanlığı veya Sahil Güvenlik Komutanlığıınca onaylanan kimse veya kimseler olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, uçuş hizmeti yapanlar pilotlar ve hostesler ya da uçak havadayken uçağın içinde yer alması gereken hava yolunda çalışan kimselerdir. Hava yolu firmalarının yer hizmetlerinde, idari kadrolarında ya da uçağın tamir ve bakım işlerinde çalışanlar istisna hükmünden faydalanmaları söz konusu olmamalıdır. Uçucu ekip tanımına giren ücretli çalışanlar ücretlerinin büyük bir miktarını uçuş tazminatı altında alarak vergi kesintisi yapılmamaktadır. Hava yolu firmalarının uçucu ekiple yaptığı iş sözleşmeleri GVK'nın 29/2. maddesindeki istisna hükmüne göre düzenlenmektedir. Ayrıca söz konusu kişiler uçsalar da uçmasalar da bu hükümden faydalanabilmektedirler. Çünkü burada herhangi bir denetim söz konusu olamamaktadır. Örnek vermek gerekirse, iş sözleşmesi gereği bir pilot aylık 80 saat için 10.000 TL ücretle sözleşme imzalamıştır. Eğer pilot o ay 80 saat yerine bir takım sebeplerden ötürü 50 saat uça dahi yine 10.000 TL alacaktır. Aradaki 30 saatlik fark için almış olduğu ücret de uçuş tazminatı altında verildiğinden 30 saatlik uçuşa denk gelen tutar vergi kesintisine uğramamaktadır. Bu durumdan anlaşılacağı üzere, pilotun almış olduğu ücretin bir kısmı uçuşla ilgilidir bir kısmı ise uçuşla ilgili değildir. Bu sebepten ötürü pilotun uçuşla ilgili olmayan hizmet ücreti üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bununla beraber uçucu ekibin almış olduğu

uçuş tazminatının azlığı ya da çokluğuyla alakalı herhangi bir düzenleme söz konusu değildir. Her ne kadar verilen ücretin fazlalığı gibi görünse de bu konuda kanuni bir dayanak mevcut değildir. Yani uçucu ekibin almış olduğu ücret her halükarda GVK'nın 29/2. maddesine girmektedir. Tabi ücret bordrosunda ödemenin uçuş tazminatı adı altında yapılması gereklidir.

2.3- 2361 Sayılı Kanun ve 128 Seri Nolu Gelir Vergisi Tebliği Çerçevesinde Çıkan Uyuşmazlıklar ve Yargı Kararları

Vergi idaresinin görüşüne göre, verilen uçuş tazminatları istisna hükmünde sayılabilmesi için bu ödemelerin uçuş hizmeti yapanlara ödenmesi ve bu hizmetin yapıldığı süre ile sınırlı olması gerekmektedir. Bunu takiben verilen ücretlerin niteliği uçuş hizmeti, yer hizmeti, idari hizmet vs. gibi ayrılması gerekir. Aksi durumda verilen teşvikin gayesi aşılmış olup istisna genelleşecektir. Kanunun vermiş olduğu istisnayı kimin hak edip etmediği ayrımı yapılamayacaktır.

Nitekim GVK'nın 29/2. maddesi verilen yargı kararları sonucu genel nitelik kazanmıştır. Geçmiş dönemlerde meydana gelen uyuşmazlıkların çözümünde, gerek vergi mahkemeleri gerekse Danıştay tarafından verilen kararlar genellikle vergi idaresi aleyhine olmuştur.

Danıştay 3. Dairesince verilmiş olan kararda⁵, *Gelir Vergisi Kanununun 29/2. maddesinde sayılan uçuş, dalış vb hizmetler için yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edileceği hükmüne yer verildiği, bu konuda çıkarılan 128 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de maddede belirtilen istisnanın, fiili uçuş ve dalış hizmetleri karşılığında tazminat, gündelik, ikramiye gibi ad-*

⁵ Danıştay 3. Dairesinin 14.12.1999 tarih ve Esas No:1999/1705, Karar No:1999/4461 sayılı Kararı.

lar altındaki ödemelere münhasır olduğunun belirtildiği, değinilen 29/2 madde hükmünde uçuş hizmetleri dolayısıyla bu hizmeti verenlere tazminat ödeneceği öngörülmüş olup bu istisnanın fiilen uçuşun yapıldığı sürelerle ilişkin ödemelerde uygulanacağı yolunda açık bir düzenlemenin bulunmadığı, bu nedenle, tazminat adı altında yapılan ödemenin yasaya uygun olması karşısında davacı şirket adına ikmalen yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk görülmediği gerekçeyle davayı kabul ederek cezalı tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesinin kararını onamıştır. Bu karar idare tarafından ikmalen yapılan cezalı tarhiyatın dava sonucu geçersiz kılınmıştır.

Danıştay 4. Dairesinin 2005'te vermiş olduğu kararda⁶, "Türk Hava Yolları Teknik Müdürlüğünde hava aracı bakım teknisyeni olarak görev yapan davacının uçucu teknisyen olarak aldığı iş uçuş tazminatından gelir vergisi kesilemeyeceğini ileri sürerek yaptığı düzeltme şikayet başvurusunun reddine ilişkin 7.6.2004 tarihli Maliye Bakanlığı işleminin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 12.5.2005 günlü ve E:2004/1614, K:2005/703 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, subay, astsubay, erbaş ve erlere 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, deniz altında dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemelerin gelir vergisinden müstesna olduğunun öngörüldüğü, 128 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de maddede

belirtilen istisnanın, fiili uçuş ve dalış hizmetleri karşılığında tazminat, gündelik, ikramiye gibi adlar altındaki ödemelere münhasır olduğunun belirtildiği, davacının hava aracı bakım teknisyeni olarak Türk Hava Yolları Teknik Müdürlüğünde, uçucu teknisyen olarak çalıştığı, fiilen uçuş hizmetinde bulunmadığı zamanlarda ödenen iş uçuş tazminatından gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağı ileri sürülerek yapılan başvurunun reddi üzerine davanın açıldığı, Gelir Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinde uçuş hizmetleri dolayısıyla bu hizmeti verenlere ödenen tazminatın istisna kapsamında olduğunun öngörüldüğü, ancak Kanunda istisnanın fiilen uçuş yapılan sürelerle ilişkin ödemelere uygulanacağına ilişkin açık bir düzenlemenin yer almadığı, buna karşın tebliğle istisnadan yararlanabilmek için fiilen uçuş yapılması ek şartının getirildiği, bu nedenle iş uçuş tazminatı adı altında yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağı, haksız yere kesilen vergiler için faiz ödeneceğine ilişkin kanunda açık hüküm bulunmadığından faiz isteminde isabet görülmediği gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline, faiz isteminin reddine karar vermiştir.

Davalı İdare, davacının fiilen uçuş yapmadığı süreler için aldığı uçuş ücretlerinin istisna kapsamında olmadığını ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Karar: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 12.5.2005 günlü ve E:2004/1614, K:2005/703 sayılı kararının onan-

⁶ Danıştay 4.Dairesinin 27.12.2005 tarih ve Esas No:2005/1701, Karar No:2005/2623 sayılı Kararı.

masına 27.12.2005 gününde oybirliğiyle karar verildi.” şeklinde hüküm verilmiştir.

Yukarıdaki yargı kararlarından anlaşılacağı üzere, Yargını bu konudaki tutumu hep idare aleyhine olmuştur. Yargı kararları örneklerini çoğaltmak mümkün ancak verilen kararlar birbirine benzer nitelikte oldukları için konunun yargı çerçevesinden nasıl değerlendirildiğinin anlaşılması için yeterlidir.

Kanun maddesinin ilk kısmıyla ilgili bir problem bugüne kadar yaşanmamıştır. Ancak ikinci kısmı özellikle de uçuş tazminatları ile ilgili bölümü Maliye İdaresini zor durumda bırakmıştır. Kanunun yanı sıra 128 Seri Nolu Tebliğde yapılan düzenlemede yer alan “fiili uçuş” ibaresi yargı kararlarının, idare aleyhine olmasının sebebi görülebilir. İdarenin fiili uçuş hizmetinden kastı uçağın içerisinde yer alan çalışanların vermiş oldukları hizmettir. Bu durum her ne kadar net bir ifade olmasına karşın Yargıya göre bu ibare, kanun maddesi istisnasına tebliğle getirilen bir sınırlamadır.

Anayasa’nın 73. maddesinde belirtilen vergilerin Kanunla konulacağı, değiştirileceği, ve kaldırılacağı, istisna ve muafıkların ancak Kanunla belirtilen sınırlar dahilinde Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilebileceği ilkesine aykırılıktan bahsedilebilir. Çünkü Danıştay kararlarına göre Kanun hükmü uyarınca istisna kapsamında olan bir gelir Maliye İdaresi tarafından yapılan tebliğ düzenlemesi sonucu istisna kapsamı dışına çıkarılmıştır.⁷ Yargının bu tutumu, haksız yere alınan gelir vergisi stopajlarının ücretlilere iade edilmesini gerektirmiştir. Bu sebeple Maliye yüklü mik-

tarda iade yapmaya başlamıştır hala da bu iade ödemeleri devam etmektedir. Nitekim bu konudaki karmaşıklığı gidermek ve yapılan iade ödemelerine bir son vermek amacıyla, 5766 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yapılması gereken düzenlemeler yapılmıştır.

2.4- 5766 Sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile GVK 29/2. Maddesindeki Yapılan Düzenleme

5766 sayılı Kanunun 8. maddesinin (b) bendi⁸, “29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan “kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, deniz altına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;” ibaresi “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;” şeklinde değiştirilmiştir.”

Yapılan değişiklikle beraber ilgili madde hükmünün istisna uygulamasındaki tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Yapılan düzenlemeden

⁷ Mustafa ATMACA, “Gelir Vergisi Kanunu’nun 29/2’nci Maddesinin Uygulamasındaki Uyuşmazlıklar”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Mayıs 2006, Sayı:464.

⁸ 06.06.2008 tarih ve mükerrer 26898 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

anlaşılacağı üzere GVK'nın 29/2. maddesindeki genelleşen istisna bu kanunla amacına uygun olarak giderilmiş oldu. Yani fiili uçuş hizmeti ibaresiyle anlatılmak istenen uçağın sevk ve idaresi ile ilgili pilotlar ve uçağın içindeki diğer personeller ve bu personellerin fiilen uçuş hizmetleri olarak anlaşılmıştır. Örnek olarak, Türk Hava Yollarında uçak teknisyeni olarak çalışan bir personel eğer fiili uçuş yapmıyorsa ücretini uçuş tazminatı adı altında almasına bakmaksızın bu istisna hükmünden yararlanamayacaktır. Diğer bir ifadeyle personel uçuş tazminatı alıyor olsa dahi fiilen uçuş yapmıyorsa aldığı ücret üzerinden GVK'nın ilgili maddelerine göre tevkifat yapılacaktır. Diğer bir örnek vermek gerekirse, hava aracının sevk ve idaresiyle ilgili çalışan bir pilot uçuş hizmeti yapmadığı zamanlarda aldığı ücret istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Maliye Bakanlığı yapılan bu yasa düzenlemesine ilişkin olarak 267 Seri Nolu⁹ Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlayarak konunun ayrıntılarına yer vermiştir. 267 Seri Nolu Tebliğin 3 numaralı "Uçuş tazminatlarının vergilendirilmesinde istisna uygulaması" başlığında uygulamanın nasıl düzenleneceğine yer verilmiştir. İlgili tebliğde, *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 yapanın 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 hiz-*

met veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personel olması,

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

Ayrıca ilgili tebliğde bu istisna kapsamında ödeme yapan kurumların ilgili kişilerle hizmet sözleşmesi düzenlerlerken bu hususlara dikkat etmeleri gerektiğinin önemi vurgulanmıştır.

Diğer bir önemli nokta ise 5766 sayılı Kanun değişikliği öncesi yaşanan uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili neler yapılacağıdır. 267 Seri Nolu Tebliğe göre, konu ile ilgili Danıştay kararları göz önüne alınarak, 128 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin I/k-1 bölümünün ikinci paragrafı tebliğin yayım tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Maliye İdaresi bu kararı alırken yeni dava açılmasında ve açılan davaların devam ettirilmesinde Hazine yararı görmemiştir.

267 Seri Nolu Tebliğin yayım tarihinden önce, uygulanan fiili uçuş süresi şartı kaldırılarak gelir vergisinden istisna edilmesi kararlaştırılmıştır. Buna göre, yasa değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak;

- *Uçuş tazminatı olarak yapılan ödemelerden kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayanların dilekçe ile ilgili vergi dairesine başvurmaları halinde, zamanaşımı süresi dikkate alınarak Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahakkuk etmiş olan gelir vergisinin tahakkuktan terkin edilmesi, tahsil edilen gelir vergisinin ise red ve iade işlemlerinin yapılması,*

- *Mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz mahkeme aşaması sonuçlanmayan) mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir*

⁹ 24.06.2008 tarih ve 26916 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri kaydıyla, görülmekte olan dava sonucunda verilecek yargı kararı beklenmeksizin haklarında zamanaşımı süresi de dikkate alınarak Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemlerinin yapılması uygun görülmüştür.

Öte yandan, uçuş tazminatı olarak yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması nedeniyle dava açanlardan, haklarında lehlerine veya aleyhlerine kesinleşmiş yargı kararı bulunanların ise konu hakkında verilen yargı kararları uyarınca işlem yapılması gerekmektedir. Yapılacak iade işlemi sırasında, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan ücretlilere vergi indirimi tutarlarının mahsup edilmesi gerekmektedir.

3- SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME

5766 Sayılı Kanun öncesindeki düzenlemeler ile Gelir Vergisi Kanunun 29/2. maddesindeki istisna hükmünün amacının zamanla aşılmış olması bu konuda yapılacak zorunlu bir düzenlemeyi esas kılmıştır. Nitekim 5766 Sayılı Kanun ve 267 Seri Nolu Tebliğ ile uyumsuzlukların tümü son bulmuştur. Yapılan düzenlemenin çok açık ve anlaşılır ifadelerle yazılmış olması bu konuyla ilgili herkesi hem fikir sahibi yapmıştır. 5766 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ve Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu ilgili tebliğ hem mükellefler ile idare arasında bir nevi barış sağlamış hem de devletin daha fazla vergi kaybına engel olmuştur. Konu ilgili Danıştay kararları değerlendirildiğinde en azından Maliye İdaresi bu yasanın yürürlük tarihinden itibaren davalarla muhatap olmak ve iade ödemek zorunda kalmayacaktır.

Ayrıca diğer ve önemli husus, neredeyse genel nitelik kazanmış olan uçuş ve dalış tazminatları böylelikle gerçekten istisna hükmü vasfını kazanmıştır. Düzenlemedeki en önemli husus ise fiilen uçuş ve fiilen dalış hizmeti ibarelerin yer almasıdır. Uçuş tazminatı ödeyen ilgili kurumlar (ister kamu ister özel havacılık kurumları) ilgili personele ödemeyi yaparken, tüm ödeme uçuş tazminatı adı altında olsa dahi istisna kapsamına alınmaması gerekebilecektir. Çünkü ilgili personel fiilen uçuş yaptığı zaman almış olduğu tazminat bu kapsamda olsa dahi fiilen uçuş saatleri dışında kalan süreler için aldığı tazminat bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Bu durum ilgili personele verilen ücret niteliğinde olup, verilen ücret üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Sonuç olarak, Gelir Vergisi Kanunun 29/2 maddesinin kapsamının şartları 5766 Sayılı Kanunla ortaya konmuştur. Bu şartlardan tümünü taşıyan tazminatlar istisna kapsamında olup her hangi bir tanesi dahi taşımayan tazminatlar genel ücret kapsamı niteliğindedir. GVK'nın 29/2. maddesi kapsamına girmeyen ücretler ilgili Kanunun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.