

## UÇAK BİLETLERİNDE BELİRLİLİK İLKESİNİN İRDELENMESİ\*

### EXAMINATION OF THE PRINCIPLE OF PRECISION ON PLANE TICKETS

**Meltem İRTEŞ GÜLŞEN**

Anadolu Üniversitesi, TÜRKİYE

E-mail: [mirtes@anadolu.edu.tr](mailto:mirtes@anadolu.edu.tr)

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
<p><b>Anahtar Kelimeler:</b> Uçak Bileti, Alan Vergisi, Katma Değer Vergisi, Belirlilik İlkesi</p>	<p>Vergilendirme ilkeleri arasında yükümlülerin hukuki güvenliğini, vergi idaresinin de istikrarını sağlayan belirlilik ilkesi, vergilendirmeye ilişkin işlemlerin, zamanının ve biçimlerin net ve belli olması gerektiği anlamına gelmektedir. Böylelikle vergi yükümlüleri üzerlerine düşen yükümlülükleri önceden bilerek ekonomik kararlarını daha doğru bir şekilde yön verebilir. Bu nedenle günümüzde dünyanın küreselleşmesi ile yaşanan gelişmelerden dolayı bu ilke daha da önemli hale gelmiştir. Havayolu ulaşım hizmetleri küreselleşmenin etkilediği sektörlerden biridir. Ekonomik düzenlemelerin giderek serbestleşmesi ve sektördeki rekabet koşullarının önemli ölçüde değişmesine bağlı olarak, havayolu şirketleri de, stratejilerini ve rekabet araçlarını değiştirmektedir. Bu çerçevede havayolu şirketleri ve seyahat acentelerinin komisyon uygulaması, bilet bedelinin unsurları ve fatura düzenlemesi birbirinden farklılıklar göstermektedir. Buradan hareketle çalışmamızda hava ulaşım hizmetleri ile ilgili olarak getirilen yasal düzenlemeler, ücretlerin belirlenmesi, ücrete dahil olan unsurların belirliliği ve Katma Değer Vergisi matrahında yer alma durumları irdelenmiştir. Ayrıca bireylerin bu vergilemeden nasıl etkilendikleri ile vergiler başlığı altında birleştirilen kalemlerin belirlilik ilkesine uyup uymadıkları incelenmiştir.</p>
<p><b>DOI:</b> 10.26809/joa.2018548647</p>	

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p><b>Keywords:</b> Airline Ticket, Field Tax, Value Added Tax, Certainty Principle</p>	<p>The principle of certainty, which is one of the principles of taxation and which ensures the legal security of the obliged and the stability of the tax administration, means that the transactions, time and forms of taxation should be certain and clear. In this way, taxpayers can better direct their economic decisions by knowing their obligations before them. Therefore, due to the developments in the globalization of the world, this principle has become even more important. Airline transportation services is one of the sectors affected by globalization. Due to the gradual liberalisation of economic regulations and a significant shift in competitive conditions in the sector, airline companies also change their strategies and competitive tools. In this framework, the commission application of airline companies and travel agencies, the elements of the ticket price and the invoice arrangement vary. From this point of view, in our study, legal arrangements related to air transportation services, determination of wages, determination of the elements included in the wage, and the situation of taking part in the value added tax base were examined. In addition, it has been investigated how individuals are affected by this taxation and whether they comply with the principle of determination of the items that are merged under the heading of taxes.</p>
<p><b>DOI:</b> 10.26809/joa.2018548647</p>	

\*Bu çalışma 18-20 Ekim 2018 tarihlerinde Üsküp/Makedonya'da düzenlenen " II. Rating Academy Kongresi: Uluslararası Yaratıcı ve İnovatif Yaklaşımlar " konulu kongrede sunulmuş aynı isimli bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

## **1. GİRİŞ**

Ekonomik hayata yön veren unsurlardan biri olan vergiler, keyfilikten uzak ve her bireyin ödemesi gereken verginin kesin olmasını gerektirir. Bireyler ve işletmeler vergi yükümlülüklerini de içeren maliyetlerini önceden planlamayı tercih ederler. Böylece öngörülebilir bir vergi sistemi, iş planlamayı kolaylaştırır ve aynı zamanda yatırımları cazip hale getirebilir (BA Kiprotich, 2016: 8).

Verginin belirlilik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin en önemli koşullarından biridir. Bu ilke hukuki güvenliği sağlamak için kanunların içeriklerinin net ve açık şekilde anlaşılır olmasını sağlamaktadır. Böylece vatandaşlar ödedikleri verginin ne zaman, nereye ve ne kadar ödenmesi gerektiği konusunda önceden bilgi sahibi olarak ekonomik hayatlarına yön verebilirler.

Bu belirlilik verginin konusunu oluşturan tüm faaliyet alanları içinde önemlidir. Yapılan faaliyet veya işlemlerde ödenmesi gereken verginin önceden bilinmesi, zaman zaman tercihlerin değişmesine de neden olabilmektedir. Vergiden kaçınmak için daha düşük verginin olduğu faaliyet ya da işlemler tercih edilebilmektedir. Bu konuda verilebilecek güzel örneklerden biri havayolu taşımacılığında karşımıza çıkmaktadır. Küreselleşen dünyada ekonomik, sosyal ve kültürel açılardan son derece önemli faydaları bulunan havayolu taşımacılığında farklı şirketlerin farklı hesaplamalarla farklı ücret alması, bunun vergilere yansımaları ve yarattığı belirsizlik, tercihlerini değiştirebilmektedir. Kişilerin içinde bulunduğu durumun büyüklüğü, önemi ve ivediliğine göre ihtiyaç duyulan ulaştırma sistemlerini, ulaşım süresini ve kullanılacak araca olan talebi değiştirebilmektedir.

Osmanlıcada ‘münakale’, ‘münakalat’, ingilizcede ‘transport’, ‘transportation’ kelimeleriyle tanımlanan taşımacılık, günümüzde ‘nakliye’ ve ‘ulaştırma’ kelimeleri ile ifade edilmektedir (Kaya, 2012). Kâr amacı gütmeyen kişisel uçuşlarda dahil olmak üzere insanların, yükün veya her ikisinin birden hava aracı kullanarak bulunduğu mekanı değiştirmesi ise, hava taşımacılığı olarak tanımlanmaktadır (Gerede, 2002). Hava taşımacılığı ile uğraşan farklı şirketlerin farklı noktalarda sunmakta olduğu hizmetlerin her biri farklı bir ürüne karşılık gelmektedir (Gerede, 2015). Bu ürünleri karşılayan şirketler değiştikçe bilet bedelini oluşturan içerikler ve fatura düzenlemesi de birbirlerinden farklılıklar göstermektedir. Buna bağlı olarak da bileti satın alan kişilerin yurt içi veya yurt dışı uçuşlarda aynı iki nokta arasında ödedikleri bedeller ve bilet bedeli içerisindeki vergiye tabi olan matrahlar da farklılık göstermektedir.

Buradan hareketle çalışmamızda öncelikle vergi hukukunda belirlilik ilkesinin önemine yer verilmiştir. Daha sonra ulaşım hizmetleri ile ilgili olarak getirilen yasal düzenlemeler ele alındıktan sonra uçak biletine dahil olan unsurlar incelenerek, bu unsurların Katma Değer Vergisi matrahında yer alma durumları irdelenecektir. Vergiler başlığı altında birleştirilen kalemlerin niteliği incelenerek, söz konusu uygulamaların vergilerin belirliliği ilkesine uyup uymadıkları irdelenecektir.

## **2. BELİRLİLİK**

Verginin Belirliliği İlkesi, hukuki güvenlik ilkesinin en önemli koşullarından (Feyzioğlu, 1952: 63-89) biridir. Bu ilke hukuki güvenliği sağlamak için vergi kurallarının açık, basit, kesin ve sade şekilde anlaşılır olmasını sağlamaktadır. Basit bir vergi sistemi bireylerin ve işletmelerin yükümlülüklerini ve haklarını anlamasını kolaylaştırır. Sonuç olarak, işletmelerin seçimlerinde daha fazla optimal kararlar alma ve amaçlanan politikaya cevap verme olasılığını yükseltir. Karmaşıklık ise ekonomi için ölümcül kayıpları tetikler ve aynı zamanda agresif vergi planlamasını da destekler (OECD, 2014). Bu nedenle belirlilik ilkesi, hem idare, hem de vergi yükümlülerinin verginin konusunu, ne zaman, nasıl ve nerede ödeyecekleri önceden bilinmelerini ve her iki taraf içinde net ve açık olmasını ifade eder

(Çağan, 1980: 172). Böylece vergi mükellefleri hangi koşullara tabi olacaklarını bilerek ekonomik hayatlarına yön verebilmeyi ve vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir.

Diğer taraftan söz konusu ilke vergi idaresinin istikrarını da korunmaktadır (Çağan, 1980: 141). Belirlilik ilkesi, verginin temel unsurlarının ilgili kanunda açık olarak belirtilmesi suretiyle sağlanır. Bu amaçla, gelişmiş ülkelerin birçoğunda olduğu gibi Türkiye’de de gelir vergisine tabi gelir unsurları tek tek sayılmıştır (Güneş, 2000: 263). Böylece vergiye tabi gelirler sınırlayıcı yöntemle belirlenmiştir. Bu şekilde saymakla vergi mükelleflerinin, yaptıkları işlemler sonucunda vergiye tabi olup olmayacakları konusunda bilgi sahibi olmaları sağlanmaktadır. Ancak yükümlülerin bu bilgiye vergiyi doğan olay gerçekleşmeden ulaşmaları gerekmektedir. Bu da geriye yürümezlik ilkesinin belirlilik ilkesi ile arasındaki bağlantıya dayanır. Anayasamızın vergi ödevi başlıklı verginin kanuniliği ilkesini düzenleyen 73. Maddesinin 3. Ve 4. Fıkraları aynı zamanda belirlilik ilkesini de belirlemektedir (Tekbaş, 2012:136). Özellikle 3 üncü fıkrada belirtilen “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü belirlilik ilkesinin temel dayanağıdır.

Kanunların açık, net ve anlaşılır olmasıyla herkes tabi olacağı yükümlülükleri net bir şekilde anlayabilir. Bu durum mükelleflerle vergi yönetimi arasındaki anlaşmazlıkları da minimuma indirecektir (Çağan, 1980: 173). Vergi kanunlarının açık ve net olmaması mükellefler tarafından yanlış anlaşılmalara ve bir takım olumsuz sonuçların doğmasına neden olabilir. Örneğin vergi kanununun açık ve net olmaması nedeniyle aslında vergi konusu dışında olan bir kişinin, bu konuda mükellef olduğunu düşünerek vergi ödemesi gibi (Surrey, 1969: 693-694). Aynı şekilde, beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesi, vergi yönetiminden istenilen özgelere ve yargıda biriken dosyalar vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmamasından, sık değişikliğe uğramasından ve belirlilik ilkesinin yeterince gerçekleştirilememesinden kaynaklanmaktadır. Vergi kanunlarındaki sık ve keyfi değişiklikler belirlilik ilkesini zedelemektedir. Bu durum olması gereken istikrarın bozulmasına neden olacaktır. Diğer taraftan vergi kanunlarının içerisinde diğer bir hukuk kuralına gönderme yapılıyorsa, yine aynı şekilde söz konusu hukuk kuralının da çok net bir şekilde gösterilmesi de gerekmektedir (Karakoç, :312).

### 3. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

Vergi hukukunda belirlilik ilkesinin önemi göz önünde bulundurulduğunda, yapılan vergisel işlemlerin herkes tarafından açık ve net olarak bilinmesini gerektirir. Bu gereklilik yaşamın her alanında vergi konusunu oluşturan her işlemde uyulması gereken hususlardan biridir. Ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmeler, vergi hukukunun belirlilik ilkesinin önemini daha da artırmıştır. İnsanlar günümüz yaşam koşulları içinde sürekli hareket ve iletişim halindedir. Küreselleşmenin neden olduğu hareketlilik nedeni ile havayolu ulaşımı da daha fazla kullanılan bir ulaşım sistemi haline gelmiştir. Çalışmamızda yük ve yolcu taşımacılığında gittikçe daha çok kullanılmaya başlanan havayolu taşımacılığında, yolcular için kullanılan belgelerin belirlilik ilkesine uygun olup olmadığı irdelenmiştir. Vergisel düzenlemelerinin ve uygulamalarının irdelenmesinin fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Bu nedenle çalışmamızda öncelikle genel olarak belirlilik ilkesinden ve günümüz havacılık sektöründeki gelişmelerden kısaca bahsedilmiştir. Daha sonra da kanunlarımızda havayolu taşımacılığında kullanılan belge ve düzenlemelere yer verildikten sonra uygulamada havayolu şirketlerinin kullanmakta oldukları bilet bedeli düzenlemeleri karşılaştırılarak, söz konusu belirlilik ilkesine uygun olup olmadıkları irdelenmiştir. Kişilerin ekonomik hayatlarına yön verirken gerekli olan belirliliğin sağlanıp sağlanmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

#### 4. GENEL OLARAK HAVACILIK SEKTÖRÜNÜN DURUMU

Günümüzün ulaşım hizmetlerinin çeşitliliği ve kalitesinde görülen iyileşmede en büyük pay havayolu taşımacılığına aittir. Türk Sivil Havacılığının çok hızlı bir büyüme eğilimi içerisinde olduğu, 2016 yılı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu verilerinden de görülmektedir.

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü faaliyet raporuna göre, 2016 yılında iç hatlarda 888.215, dış hatlarda 563.885 ve transit uçuşlarda ise 376.928 olmak üzere toplam 1.829.028 uçak trafiği gerçekleşmiştir. Taşınan yolcu sayısı ise iç hatlarda 102.655, dış hatlarda 70.969 olmak üzere toplamda 173.624 kişi olarak gerçekleşmiştir.

Günümüzde sivil havayolu taşımacılığında elde edilen kazanımların yanında 2016 yılı içinde Türkiye'nin içinde bulunduğu jeopolitik ortam ve terör olayları nedeni ile oluşan güvenlik kaygısı ile özellikle hem Türkiye'de hem de Avrupa'da havayolu yolcu taşımacılığı olumsuz yönde etkilenmiştir. Sonuç olarak, toplam yolcu sayısı, bir önceki yıla göre %4, uçak trafiği %1 ve toplam yük miktarı %4 azalmıştır. 2003 yılında havayolu sektörde istihdam edilen çalışan sayısı, yaklaşık 65.000' den 2015 yılında 191.716'ya ulaşmıştır. 2003 yılında sektör cirosu 2,2 milyar dolar olan iken, 2015 yılında 23,4 milyar dolara yükselmiştir (Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 2016).

#### 5. VERGİSEL DÜZENLEMELER

Vergi Usul Kanun'unun (VUK) verdiği yetkiyi kullanan Maliye Bakanlığı, genel tebliğlerle ilk önce karayolu, daha sonra da havayolu ulaşımıyla ilgili yasal düzenlemeler getirmiştir.

213 sayılı VUK 'unun 227. Maddesinin 1. Fıkrasında, *“bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla yapılan uygulamaların kayıtlarının belgelenmesinin mecburi olduğu”*, 4. Fıkrasında, *“Maliye Bakanlığının düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirleyeceği”* belirtilmiştir. 233. Maddesinde de *“birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları mal satışları veya hizmet bedellerini perakende satış fişi, makinalı kasaların kayıt ruloları veya giriş ve yolcu taşıma biletleri ile tevsik edecekleri”* belirtilmiştir.

Mükerrer 257. maddesinin 1 numaralı bendinde; *“Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; ...”*, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. 3 numaralı bendinde ise *“Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, ...”* Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü yer almaktadır.

VUK' unun verdiği yetkiyi kullanan Maliye Bakanlığı, şehirlerarası yolcu taşımacılığında önce, karayolu taşımacılık firmalarının ve komisyoncuların sattıkları biletlerin nasıl düzenlemeleri gerektiği 173 No'lu VUK Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Bu genel tebliğde uçak biletlerinin düzenlenmesine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla düzenlenen uçak biletlerinde gerekli açıklamalar yer almadığından bir takım yanlış uygulamalara neden olmuştur.

Daha sonra Maliye Bakanlığa intikal eden olaylardan, VUK ile ilgili bazı konularda oluşan tereddütleri gidermek ve uygulama birliği sağlamak amacıyla 334 No'lu VUK Genel Tebliği ile şehirlerarası yolcu taşıma işiyle uğraşan otobüs işletmelerinin yanında uçak

biletlerinin düzenlenmesine ilişkin de düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu Genel Tebliğin I. Bölümü havayolu taşımacılığında kullanılan yolcu biletleri ile ilgilidir.

Uluslararası tarifeli hava yolu taşımacılığı yapan IATA (Uluslararası Hava Taşıyıcıları Birliği) üyesi havayolu şirketleri tarafından, uluslararası mevzuata uygun olarak ve standartlara göre yolcu taşıma biletleri düzenlenmektedir. Söz konusu tebliğe göre hava yolu şirketinin düzenlemiş olduğu elektronik biletin fatura yerine geçtiği, mükellef tarafından ayrıca bir fatura düzenlenmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

2012 tarihli 415, 2015 tarihli 446, 462 ve 463 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile konuya açıklık getirilmiştir.

462 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile “söz konusu hükümlerin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, hava yolu ile yurt içi veya yurt dışı yolcu taşımacılığı işi ile iştigal eden mükelleflerin girmektedir. Ayrıca getirilen e-Bilet Uygulaması ihtiyari olup, elektronik ortamda bilet düzenlemeleri, düzenledikleri e-Biletleri muhatabına iletmeleri ile bu belgeleri muhafaza ve ibraz etmelerine ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğin konusunu oluşturacağı” belirtilmiştir.

### 5.1. Elektronik Bilette Bulunması Gereken Bilgiler

Havayolu taşımacılığı yapan IATA üyesi şirketler aşağıda yer alan uygulamaları yerine getirmek şartıyla asgari bilgileri içeren ve fatura yerine geçen "Elektronik Yolcu Bileti" düzenleyebileceklerdir. Elektronik bilet düzenleme ile ilgili olarak, bilette bulunması zorunlu bilgiler aşağıda yer almaktadır;

- “Düzenleyenin adı-soyadı/unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, VKN/TCKN,
- Yolcunun adı-soyadı,
- Elektronik bilet numarası, (seri no olarak bileti düzenleyen her müstakil şube veya acentenin harf veya rakamlardan oluşan kod numarası, sıra numarası olarak da havayolu şirketinin IATA nezdindeki kod numarası ile başlayan toplam 13 haneli bilet numarası)
- Düzenlenme tarihi,
- Seyahat tarihi,
- Ödeme tarihi,
- Ödeme türü (Nakit/Kredi kartı/Banka kartı/Havale gibi),
- Tutar,
- Katma Değer Vergisi.

Varsa bilet bedelini gider gösterecek veya indirim konusu yapacak olan mükellefin adı-soyadı/unvanı, VKN/TCKN bilgisi.”

### 5.2. Elektronik Yolcu Listesinde Bulunması Gereken Bilgiler

Elektronik yolcu listesinde aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur.

- “Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı-soyadı/unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, VKN/TCKN,
- Taşıtın plakası,
- Sefer tarihi,
- Hareket saati,
- Sefer numarası,

- Elektronik bilet numaraları,
- Yolcu sayısı,
- Katma Değer Vergisi dâhil toplam hâsılat.”

### 5.3. Havayolu Taşımacılığında Katma Değer Vergisi Uygulaması

IATA üyesi havayolu taşımacılığı yapan şirketler ile ilgili Katma Değer Vergisi (KDV), 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29 ve takip eden maddelerinde hüküm altına alınan vergi indirimine ilişkin maddeleri de göz önünde bulundurarak, bu faaliyetle uğraşan şirketler tarafından bilete gösterilen vergi dahil tutar üzerinden iç yüzde yoluyla KDV hesaplanıp beyan edilecektir. Kanun gereği yurt dışı taşımalarda bu hesaplama yapılmayacaktır. Uluslararası havayolu ile yapılan yük ve yolcu taşımacılığında KDV uygulaması Recep Narinoğlu'nun çalışmasında (1986) detaylı olarak ele alınmıştır.

## 6. UÇAK BİLETİ BEDELİNE DAHİL OLAN UNSURLAR

Genellikle uçak bilet bedeline dahil olan hizmetler; yolculuk ücreti, akaryakıt harcı, hizmet bedeli, havalimanı check- in ya da online check in ücreti (bazı firmalar için geçerli), havaalanı vergisi, vergi ve benzeri giderlerden oluşmaktadır. Yani satın alınan bir uçak biletinde pek çok hizmet bedeli dahil olabilmektedir. Farklı hava yolu şirketleri faturalarında farklı simgeler kullanmaları nedeniyle hangi firmanın hangi ücreti aldığını anlayabilmek için faturaları detaylı incelemek gerekmektedir.

### 6.1. Katma Değer Vergisi

Havayolu taşımacılığında yurtiçi uçuşlarda bilet bedeli KDV' e tabidir. KDV Kanunu'nun 20/4. Maddesine göre “bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli, KDV dahil edilerek tespit olunmaktadır”. Böylece genel oranda (% 18) uygulanan vergi, uçak bilet bedellerine dahil olarak tanzim edilmektedir.

KDV Kanunu'nun 24/b maddesinde “sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç payı fon karşılığı gibi unsurların”, 24/c maddesinde ise, “vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat hizmet ve değer” KDV matrahına dahil olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle uçak bileti bedeline dahil olan unsurları yurtiçi uçuşlar ve yurtdışı uçuşlarda farklılık göstermektedir.

33 Sıra No'lu KDV Genel Tebliğinde, “3065 sayılı KDV Kanunu'nun 14. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak 24.12.1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri, KDV'den istisna edilmiştir. Söz konusu taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonların da taşımacılık işi içinde mütalaa edilmesi gerektiğinden, uluslararası taşımacılığa ait bilet satışı komisyonlarının KDV'ne tabi tutulmayacağı” belirtilmiştir.

### 6.2. Sigorta Ücreti

Havayolu taşımacılık şirketleri yurt içi uçuşlarda her yolcu için uçak bilet bedeli içinde belirli bir miktar sigorta bedeli tahsil etmektedir. Bu bedel farklı şirketlerde farklı tutarlar olarak tespit edilmektedir. Biletlerde YR rumuzu ile yer alana sigorta ücreti, kanunlarımızda tanımlanan nitelikte bir harç olmamasına rağmen ‘sigorta harcı’ olarak adlandırılmaktadır. KDV Kanunu'nun 24/b maddesinin açık hükmü gereği sigorta bedeli KDV' e tabidir.

### 6.3. Havaalanı Kullanım Vergisi (Meydan Servis Ücreti/Alan Vergisi)

Türkiye'de havaalanlarında, yolcuya, yüke ve havayolu araçlarına yönelik birçok hizmet verilmektedir. Verilen bu hizmetlerden birçoğu, sektörün gelişimini teşvik etmek

amacıyla katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur. Havaalanında verilen hizmetler içinde önemli yer tutan unsur, yolcu servis hizmeti olmaktadır. Sektör tarafından “Alan Vergisi” olarak da tanımlanmaktadır ( Aydoğmuş, M. 2011).

Havaalanı Kullanım Vergisi, Devlet Hava Meydanları İşletmesi tarafından işletilen havaalanlarında ‘giden yolculardan, hava alanlarında ve terminallerde sağlanan kolaylıklar ve verilen hizmetler’ karşılığında alınan bir ücrettir. Hava yolu taşıyıcıları ve DHMİ’nin vermiş olduğu hizmetin birbirinden bağımsız ve farklı olmasından dolayı bilet bedeli içerisinde bulunan hizmetlerin KDV’ye tabi olması ya da istisna olması farklılık göstermektedir. Alan vergisi olarak da ifade edilen Havaalanı Kullanım Vergisi de bu yüzden KDV’ye tabi olup olmama konusunda farklılıklar göstermektedir.

Havaalanı Kullanım Vergisi, havalimanı yetkilileri, şehir ya da ülke yöneticileri tarafından uygulanmaktadır. Yani, havalimanını kullanan her bir misafir için hava yolu şirketinin havalimanına ödediği bedeldir. Havalimanı kullanım bedeline mevcut ve yeni terminal ya da kalkış ve iniş pisti kurma/bakım, kalkış ve iniş yaparken güvenlik, havalimanını kullanma ve ek hizmetler dahildir. Havaalanı Kullanım Vergisi yani Alan Vergisi (VQ), iç hat uçuşlarında KDV’den muaftır. Bu nedenle KDV matrahına eklenmeyecektir.

THY Anonim Ortaklığının, alan vergisi olarak adlandırılan meydan servis ücretinin KDV matrahına dahil olmadığını bir yazısı ile belirtilmiştir. (THY.0.10.07.00.12/001-1922 sayılı yazı) Nitekim bazı seyahat şirketleri faturalarında da bu ücretin KDV matrahına dahil olmadığı gösterilmektedir.

Bu nokta da söz konusu meydan servis ücretinin fiyata dahil olup olmaması kadar kullanılmakta olan ‘vergi’ kelimesi de çok önemlidir. Biletlerde VQ rumuzu ile gösterilen ve bazı havayolu şirketlerinin faturalarında iç hat meydan servis ücreti olarak alınan bu ücret, bazı şirketlerde “Alan Vergisi” adı altında faturalarda gösterilmektedir. Vergi kanunlarımızda ‘Alan Vergisi’ adı altında herhangi bir vergi uygulaması yoktur. Ayrıca Anayasamızın 73. Maddesinin ikinci fıkrasına göre “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü bulunmaktadır. Kanunla ihdas edilmeyen bu ücretin vergi olarak isimlendirilmesi, uçak biletini alan kişileri yanılgıya düşürmektedir. Mevcut uçak bilet ücretleri üzerinden KDV alınmaktadır. Daha önceden alınmakta olan Eğitime Katkı Payı ve Özel İşlem Vergisi uygulamasına daha önceden son verilmiştir. Ancak yasalarımızda Alan Vergisi isminde bir vergi yoktur.

#### **6.4. Bilet Transfer Ücreti (Prepate Ticket Advance) (PTA)**

Bazı havayolu şirketleri, telefon ya da internet aracılığıyla daha önceden bedeli ödenerek satın alınan bir biletin farklı bir satış biriminden teslim alınması durumunda, bilet transfer ücreti (PTA) adı altında ek bir ücret tahsil etmektedir. Bu ücret KDV’nin hesabında matraha dahildir.

#### **6.5. Biletleme Servis Bedeli**

2007 yılı öncesinde, uçak biletlerini satan seyahat acenteleri, satış raporlarına dayanarak sattıkları uçak bilet bedeli üzerinden belirli bir oranda komisyon kesmekteydi. Seyahat acenteleri komisyon tutarını tahsil ettiği bilet bedeli üzerinden düşükten sonra kalan kısmı havayolu şirketine ödemekte ve devre sonlarında havayolu şirketine komisyon faturası düzenlemekteydi.

01.04.2007 tarihinden itibaren IATA’nın biletleme servis uygulamasına geçmesi ile Türkiye’de bilet komisyonu uygulamasına son verilerek, biletleme servis ücreti uygulamasına geçilmiştir. Artık uçak bileti alan müşteri, bileti içerisinde biletleme servis bedeli ve yakıt ücretlerinin toplamının %18’i oranında KDV’si ödemektedir. Yani KDV’ne tabi bir hizmettir.

## **6.6. Check – In Ücreti**

Bu ücret, bilet işlemleri ilgilidir. Hava alanına gelen biletli yolcuların kontuarda biletini işlemlerini yaptırması üzerine alınan bir ücrettir. Yani uçuş ücretini ödeyen yolcuya biletinin ücret karşılığı yeniden kendisine satılması işlemidir. Bazı havayolu şirketleri asli görevi olan bu işlemi bir gider olarak kabul etmekte ve ücret almaktadırlar. Örneğin bazı havayolu şirketleri ister yurtiçi ister yurtdışı olsun tüm biletlerden, bilet işlemleri sırasında her yolcudan ve her bir uçuş kademesinden (USD karşılığı mahalli para birimi) belirli bir tutarda check-in bedeli tahsil etmektedir. Bu bedel, ülkeden ülkeye ve uçuş hatları bazında değişiklik göstermektedir. Bu uygulama, uygulayan havayolu için ciddi bir gelir kaynağıdır. Yolcu için de KDV matrahına dahil olacak ilave bir gider unsurudur.

## **6.7. Akaryakıt Harcı**

İlk uygulamaya 2004 yılında İngiliz Havayolları British Airways başlamıştır. Akaryakıt harcı, petrol fiyatlarındaki dalgalanmalar karşısında havayolu şirketlerinin yakıt masraflarını karşılamak için alınmaktadır. Akaryakıt harcı olarak adlandırılan bu kalem, havayolu şirketlerinin en büyük maliyet kalemini oluşturan yakıt bedelinin sürekli değişmesi nedeniyle, bilet ücretine ilave olarak tahsil edilen bir tutardır. Uçuş mesafesi ve havayolu şirketine bağlı olarak değişmektedir. Hatta bu tutar 4 Euro'dan başlayıp 200 Euro'ya kadar yükselmiştir (Turkiyeturizm.com, 2018). Farklı havayolu şirketlerinin farklı tutar belirlemesinin nedeni, şirketlerin yaptığı yakıt anlaşmalarıdır. Uzun vadeli 'hedge' olarak adlandırılan anlaşmalar sebebiyle yakıt maliyetleri her havayolunda farklılık göstermektedir.

Akaryakıt harcı bilet bedeline eklenerek KDV'ne tabi olmaktadır. Ancak buradaki önemli konu havayolu şirketinin en önemli maliyet kaleminin 'harç' adı altında müşterilere yansıtılmasıdır. Harç, kamu kuruluşlarının sunmuş olduğu bazı hizmetler karşılığı olarak hizmetten yararlananlardan alınan ödemelerdir. Akaryakıt harcı 492 Sayılı Harçlar Kanun'unun 1. Maddesinde sayılan harçlardan birisi değildir. Zira havayolu şirketleri ulaşım sektöründe çalışan ticaret şirketleridir. Bir şirket giderinin 'harç' adı altında biletlerde yer alması ve bunun her havayolu şirketinde farklı tutarlar oluşturması, yolcuların vergi ve harçlar konusunda yanılgıya düşmesine sebep olabilmektedir. Zira bu durum devletin almadığı vergi ve harçların belirsizliği gibi bir görünüm sergilemektedir.

## **6.8. Koltuk Ücreti**

Havayolu şirketlerinin koltuk seçimi yapılması durumunda alınan ücrettir.

## **6.9. Karbon Emisyon Bedeli**

Avrupa'ya yapılan uçuşlarda bazı havayolu şirketleri karbon emisyonu bedelini her yolcuya belirli bir miktarda fatura ederek, ücret olarak talep etmektedir. Konu ilk uygulamaya geçildiğinde Hindistan, Çin ve Amerika tarafından veto edildiğinden bu uygulama belirsiz süreli olarak ertelenmiştir. Ülkemizde bazı havayolu şirketleri uçak biletleri üzerinden karbon emisyon bedelini tahsil etmişlerdir.

11 Temmuz 2017 tarihinde AB Parlamentosu'nun ilgili komitesinde yapılan oylama sonucunda, AB varışlı ve çıkışlı dış hat uçuşlarının karbon emisyonu uygulaması muafiyeti bir kez daha uzatılmıştır. AB bu kararı alırken, karbon emisyonu konusunda Uluslararası Sivil Havacılık Örgütü (ICAO) tarafından yürütülen ve tüm dünya genelinde geçerli olması beklenen uygulamanın yürürlüğe gireceği varsayımından yola çıkmıştır. (Nergiz, A. 2017)

ICAO, havayolu sektörünün sebep olduğu karbon emisyonunun sınırlandırılmasına yönelik geliştirdiği programa 'Carbon Offsetting and Reduction Scheme For International Aviation' (CORSIA) adını vermiştir. Bu program, 2027 yılına kadar herhangi bir uygulama zorunluluğu içermemektedir. (Ecoact, 2017)



## 7. UÇAK BİLETİ BEDELİNİN HESAPLANMASI

Uçak bilet bedelini hesaplariken bilet üzerinde alınan bedeli oluşturan kalemler harflendirilmiştir. Uçak bileti üzerindeki harfler ise havayolu şirketine göre değişebilmekle birlikte;

SF= Hizmet Bedeli (Servis Bedeli) (KDV Matrahına Dahil)

VQ= Alan Vergisi (Meydan Servis Ücreti) (KDV'den Muaf)

PTA= Bilet Transfer Ücreti

YR= Sigorta Ücreti Bazı yerde Yakıt Harcı

DU= Bilet Kesme Bedeli (Servis Ücreti) (KDV Matrahına Dahil)

QC = Check-İn Bedeli (KDV Matrahına Dahil)

VR= Akaryakıt Harcı (KDV Matrahına Dahil)

CE= Karbon Emisyon Bedeli (KDV Matrahına Dahil) şeklinde harflendirilmiştir.

Uçak bilet bedeline dahil olan unsurları incelediğimizde; KDV'ne tabi olan ve olmayan ücret unsurlarını ayırıştırarak incelemek gerekmektedir. Meydan servis ücreti yani alan vergisi, bilet transfer ücreti ve sigorta ücretinin KDV matrahına dahil edilecek unsurlardır. Yurtiçi uçuşlarda KDV matrahına dahil olmayan alan vergisi, yurtdışı uçuşlarında matraha dahil edilmektedir. Yine aynı zaman da yurtiçi uçuşlarında yolcu biletlerinde matraha dahil olmayan alan vergisi havayolu şirketi tarafından ele alındığında durum değişmektedir. Alan vergisi ve sigorta ücreti havayolu şirketinin geliri olması nedeniyle KDV matrahına dahil edilmektedir.

Havayolu şirketlerinin yurtiçi uçuşlarda elektronik bilet üzerinde birbirinden farklı ücret tarifeleri bulunmaktadır. Bir örnek vermek gerekirse;

**Tablo 1.** Yurtiçi Ve Yurtdışı Uçuşlar

Uçuşlar	Yurt İçi Uçuşlar	Yurtdışı Uçuşlar
<b>Esas Ücret</b>	153.99	151.00
Yakıt Harcı	15.00	75.00
Vergi	14,00	68,00
Hizmet Bedeli	10.00	16.00
Havalimanı Check-İn	7.00	32.00
<b>Toplam</b>	199.99	342.00
Koltuk Ücreti	17.00	67.00
<b>Bilet Ücreti</b>	216.00	409.00

\*Bu bilette Alan Vergisi KDV matrahına dâhil edilmemiştir. Bilet Pegasus Havayollarına ait örnektir.

\*Bilet bilgilerinin kısa mesaj ile bildirilmesi 8.93 TRY olarak belirleyen havayolu şirketleri de bulunmaktadır.

Bilet ücretine bagaj için 20.00 TL, seyahat sigorta bedeli için de 7.00 TL eklendiğinde fiyat daha da yükselmektedir. Ayrıca bilet bilgilerinin kısa mesaj ile bildirilmesi durumunda yurtiçi uçuşlarda 1.99 TL daha alınmaktadır. Bu durumda, bilet bedeli ve akaryakıt harcı toplamının % 18 KDV'si alınmaktadır. Burada meydan servis ücreti yani alan vergisi yurtiçi uçuş olduğundan KDV'den daha önce de belirtildiği gibi muafır. Bunun için alan vergisi KDV matrahına eklenmeyecektir. Havayolu şirketinin muhasebe kaydını yaparken ise meydan servis

ücreti ve sigorta ücreti havayolu şirketinin geliri olmasından dolayı KDV matrahına dâhil edilecektir. (Umaç, F. 2016)

Buradaki alan vergisi ve sigorta ücretinin ne kadar olduğunu tespit etmek gerekmektedir. Bu nedenle ilk önce esas ücreti, sigorta ve servis ücretini toplayarak KDV matrahını hesaplamak gerekmektedir. Yani  $153,99+15,00+10,00= (178,99/1.18)*0.18= 27,30$  TL KDV iç yüzde oranı ile tespit edilecektir.

Görüleceği üzere havayolu taşımacılığında yararlanan KDV mükellefleri açısından uçak bilet bedelinin hesaplanması konusunda birtakım belirsizlik söz konusudur. Bu belirsizlik hesapların yanlış kullanılmasına ve havayolu ulaşımını tercih eden mükelleflerin bilet bedelinde yer alan vergileri gider göstermemeleri gibi hatalara neden olmaktadır. Zaman zaman bazı mükelleflerin alan vergisini (VQ) kanunen kabul edilmeyen gidere kaydettiği de görülmektedir. Oysaki havayolu taşımacılığında yararlanan KDV mükelleflerinin, KDV Kanunu'nun 29. Maddesine göre, uçak bileti içerisinde yer alan alan vergisini (VQ) içyüzde yöntemi ile hesaplayarak KDV matrahından indirim konusu yapabilir. Daha sonra da gider olarak indirilebilirler.

Konu bilet fiyatları açısından incelendiğinde; havayolu şirketleri değiştikçe matraha ilave edilen unsurlarda da farklılık olduğu için, bilet bedelinin tespitinde farklılıklar olduğu görülmektedir. Bazı durumlarda vergiye tabi olan unsurların uçuş bedelini aştığı da görülmektedir.

Farklı havayolu şirketlerinde indirimli Ankara-İstanbul uçuşu için bilet bedellerini incelediğimizde; 54,99 TL olan bir bilet fiyatı içerisinde 29 TL vergi ödendiği görülmektedir. Bu ana fiyata oranlandığında, vergi bilet ücretinin % 52,74'ünü teşkil ettiği görülmektedir. Eğer bilet fiyatı 88,99 TL olursa % 32,58'ini, 158 TL olursa % 18,35'ini teşkil etmektedir. Bu durumda bilet bedeli arttıkça içerisindeki verginin yüzdelik payı düşmektedir. Başka bir havayolu şirketinde ise bilet bedeli içindeki vergi miktarı 39,99 TL olduğunda 89,99 TL' lik bilet içindeki vergi düzeyi daha düşük olmaktadır. Bu durumda havayolu şirketi değiştiğinde hissedilen vergi miktarı da değişmektedir. Bu da "*Verginin konusu, oranı, ödeme yeri ve zamanı ve ödeme şekli vergi kanunlarında açık ve net bir şekilde belirtilmelidir. Bu konuda herhangi bir belirsizlik olmamalıdır.*" şeklinde ifade edilen vergilemede belirlilik ilkesine aykırı bir durumdur. Bilet fiyatlarının içerisinde farklı gider unsurlarının da dahil olması ve bunun her havayolu şirketinde farklı olması ve biletle bunların toplam kalem olarak yer alması aynı şekilde belirlilik ilkesine aykırıdır.

Aşağıda Türkiye'de faaliyet gösteren dört havayolu şirketinin İstanbul-Adana arasında 24 Ekim 2018 tarihinde ekonomik, aktarmasız, tek yön ve tek kişilik uçak bedelleri verilmiştir.

Tablodan da görüleceği üzere, aynı noktadan başlayıp aynı noktada sona eren bir yolculuk için dört ayrı fiyat ortaya çıkmaktadır. THY ve Onur Air Havayollarında koltuk seçimi ve check-in ücreti fiyata dahil bir hizmet olarak sunulurken, Pegasus ve AnadoluJet Havayollarında koltuk seçimi ücrete tabidir. Check-in bedelini ise sadece Pegasus Havayolları almaktadır. Bu seçimler şirket politikalarına göre bilet bedelini artırabilir ya da azaltabilir. Örneğin, Pegasus Havayollarında seyahat sigortası 7 TL, kısa mesaj ile bilgilendirilme ise 1,99 TL'dir. Bu seçimlerinde yapılması durumunda fiyat artacaktır. Az önce de belirtildiği gibi bilet bedeli şirket politikalarına bağlı olarak artabilir, azalabilir ya da şirket değiştikçe fiyat değişebilir. Bunda herhangi bir sorun yoktur.

**Tablo 2.** Havayolu Şirketlerinin Uçak Bilet Bedellerinin Karşılaştırılması

<b>BİLET TUTARI</b>	<b>THY</b>	<b>PEGASUS</b>	<b>ANADOLU JET</b>	<b>ONUR AIR</b>
<b>Uçuş Fiyatı</b>	247,99	219,99	179,99	181,58
<b>Vergi ve Diğer Harçlar</b>	21,00	-	21,00 (İç Hat Meydan Vergisi)	19,58 (Alan Vergisi)
<b>Yakıt Harcı</b>	27,99	-	25,99	-
<b>Bilet Ücreti</b>	12,00	10,00	5,00	15,00
<b>Koltuk Seçimi</b>	-	19,00	20,00	-
<b>Check-in</b>	-	10,00	-	-
<b>TOPLAM</b>	247,99	240,98	199,99	201,58

Kaynak: THY, Pegasus Havayolları, Onur Air Havayolları ve Anadolu Jet Havayollarının internet üzerinden bilet satış sayfalarından alınan bilgiler yazar tarafından derlenmiştir.

Ancak burada dikkati çeken, bilet bedeli içindeki vergi ve diğer harçların durumudur. THY ve AnadoluJet Havayollarında vergiler 21,00 TL iken Onur Air Havayollarında 19,58 TL'dir. Pegasus Havayollarına ait bilete ise vergi tutarları gözükmemektedir. Yine aynı şekilde THY' a ait bilete 27,99 TL yakıt harcı alınırken, AnadoluJet Havayollarında bu tutar 25,99 TL'dir. Onur Air Havayolları ve Pegasus Havayollarında ise yakıt harcına dair bir detay bulunmamaktadır. Söz konusu bedeller 'harç' adı altında alınmaktadır. Oysa havayolu şirketlerinin uygulamış oldukları akaryakıt harcı, havayollarının en büyük maliyet kalemidir ve bilete ilave edilerek yolculardan tahsil edilen bir gider kalemidir. Bir kamu kurumunun sunduğu hizmet karşılığında tahsil edilerek devlet hazinesine aktarılan bir gelir değildir.

Bir diğer hususta alan vergisi ile ilgilidir. Bu gider kalemi, her havayolu şirketinin iç hat meydan vergisi veya alan vergisi olarak isimlendirdikleri meydan servis ücretidir. Kanunlarımızda Alan Vergisi isminde bir vergi yoktur. Ancak havayolu şirketleri belirlemiş oldukları giderlerini sanki vergiymiş gibi, vergi ismi altında almaktadır ve tutar şirketten şirkete değişmektedir.

İşte uçak bilet bedellerinin 'vergilemede belirlilik ilkesi' çerçevesinde incelenmesinin en önemli nedeni; vergi kaleminin net olarak ortaya konmamasıdır. Bilet fiyatının içerisinde ne kadarının vergi ne kadarının gider veya sigorta unsurları olduğu tespit edilememektedir. Fiyatın 219,99 TL iken işlem sonunda fiyatın 240,98 TL 'ye yükselmesi ya da 179,99 TL iken işlem sonunda fiyatın 199,99 TL 'ye yükselmesi dikkat çekicidir. Üstelik maktu bir vergi uygulaması söz konusu olmadığı halde bir havayolu şirketinin bütün uçuşlar için aynı vergi miktarını bilet bedeline eklemesi de diğer ilgi çekici bir konudur. İstanbul'dan Adana'ya da gidilse, İstanbul'dan Diyarbakır'a da gidilse aynı vergi tutarı alınmaktadır. KDV maktu bir vergi değildir. Mesafe değiştikçe vergisiz bilet fiyatı değiştiğine göre vergi miktarının da % 18 olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ödenmesi gereken vergi miktarının da değişmesi gerekir. Oysa aynı havayolu şirketinde miktar sabit kalmakta, farklı şirketlerde farklı miktarlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum havayolu şirketlerinin yurtiçi uçuşlarda hangi iki nokta arasında uçulursa uçulsun sabit bir fiyatı olduğunu ve bunun üzerinden % 18 KDV hesaplanması dolayısıyla her uçuşta vergi miktarının aynı çıktığını göstermektedir. Bilet sabit fiyatına şirket politikalarına göre eklenen hizmet bedelinin vergi ve harç ismi altında KDV'ne ilave edilerek alınması ve bunun bilet üzerinde gösterilmemesi, yolcuların sanki bu artışın vergiler yoluyla devlet tarafından arttırıldığı

düşüncesine neden olmaktadır. Diğer taraftan yolcuların ödemiş oldukları sabit bilet fiyatını ve vergiyi görmemiş olmaları da belirlilik ilkesini en çok zedeleyen yönüdür.

Söz konusu vergi miktarının hangi kalemlerden oluştuğunun bilet üzerinde detaylı olarak belirtilmesi gerekmektedir. Çünkü uçak biletini alan yolcu hangi vergi kalemini ödediğini net olarak görememektedir. Yapılan hesaplamalar da vergi kalemi içinde çoğu zaman sigorta bedeli, havalimanı vergisi, akaryakıt harcı gibi değişik unsurlar yer almaktadır. Kimi zaman bunlara emisyon harcının eklenmesi ile tek vergi kalemi altında toplanması da diğer bir hatadır.

## **8. SONUÇ**

Son yıllarda ulaşım sektöründe kalite ve çeşitlilik açısından oldukça önemli gelişmeler meydana gelmektedir. Havayolu taşımacılığı bu gelişmede büyük paya sahiptir. Hiç şüphesiz ki, zaman tasarrufu sağlayarak kişilerin hayat kalitesini yükselten uçak seyahat maliyetlerinin azaltılması ile gelişmenin devamlılığına hizmet edecektir.

Havayolu şirketlerinin ana gelir kalemi, bilet satışlarından elde edilen bilet bedelidir. Bu bedele milyonlarca dolara ulaşabilen yan gelirler de ilave olmaktadır. Havayolu şirketinin uygulamakta olduğu politikalar çerçevesinde de bu yan gelir kalemleri değişebilmektedir. Örneğin daha az maliyetli bir modeli tercih eden havayolu şirketi, bilet fiyatını biraz daha düşük düzeylerde tutarken, diğer gelir kalemlerinden oldukça yüklü miktar da gelir elde edebilmektedir.

Ülkemizde bazı havayolu şirketleri yolcuya sattığı uçuş hizmetinin dışında farklı bir takım yan gelir odaklı hizmetlerde de bulunmakta ve bu durumdan ciddi gelirler elde etmektedir. Buna fazla bagaj için ilave ücret alınması, koltuk seçimi için ücret alınması, bilet iptal edilmesinin ücrete tabi olması, yiyecek-içecek satışı, yurtdışı uçuşlarda uçakta gümrüksüz ürün satışı, uçakta yapılan reklamlardan ücret alınmasını örnek gösterebiliriz.

Ödenen esas bilet bedeli dışında vergi kalemlerine bakıldığında, KDV dışında alan vergisi, akaryakıt harcı, iç hat meydan vergisi gibi değişik isimler altında alınan gider kalemlerinin, vergi ve harç başlığı altında toplanarak bilete yansıtılmaktadır. Vergi kalemleri net olarak ortaya konulmamakta, aslında gider olan bazı kalemlerde vergi adı altında alınmaktadır. Bilet bedelinin ne kadarı vergi ne kadarı sigorta veya gider karşılığı olduğu tespit edilememektedir. Bilet üzerinde farklı harflendirme yapılması bu belirsizliği arttırmaktadır.

Ayrıca vergi kalemi başlığı altında toplulaştırılan tutarlar havayolu şirketine göre de değişmektedir. Bir havayolu şirketinde 21 TL olarak alınan vergi, bir başka havayolu şirketinde 19.58 TL'dir. Konusu aynı olan bir faaliyette farklı vergi tutarının alınmaktadır. Diğer taraftan bilet fiyatı ne olursa olsun her seviyede aynı tutarın vergi olarak alınmasıdır. Uygulanmakta olan vergilemenin maktu değil nispi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, böylesine sabit bir miktar verginin nasıl şekillendiği de önemli bir soru işaretidir. Bilet sabit fiyatına şirket politikalarına göre eklenen hizmet bedelinin vergi ve harç ismi altında KDV'ne ilave edilerek alınması ve bunun bilet üzerinde gösterilmemesi belirsiz ve yolcuları yanıltıcı bir durumdur. Öte yandan yolcuların ödemiş oldukları sabit bilet fiyatını ve vergiyi görmemiş olmaları da belirlilik ilkesini en çok zedelenen yönüdür.

Bu nedenlerle öncelikle toplu olarak vergi başlığı altında belirtilen tutarların açık bir şekilde bilet üzerinde detaylı olarak gösterilmelidir. Normal bir gider kaleminin vergi ismi ile alınması havayolu ulaşımını kullanan kişilerin vergileme konusunda yanılmasına neden olmaktadır. Sonrasında ise havayolu şirketlerinin yürüttüğü politika ne olursa olsun, alınmakta olan verginin her havayolu şirketinin biletlerinde açık olarak gösterilmesi gerekmektedir. Bu belirsizlik aynı zamanda mükelleflerin vergiye karşı olan güvenini zedelemektedir. Mükelleflerin vergilemeye olan güveninin artması, üzerlerine düşen vergi ödevlerini daha iyi yerine getirmelerini sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- AYDOĞMUŞ, M. 2011. ‘Alan Vergisinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu’, Vergi Sorunları Dergisi, Mart, Sayı:270
- BA Kiprotich, 2016, Principles of Taxation Governance, s: 8
- ÇAĞAN, N. 1980, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37 (1- 4). 129-152
- ECOACT, 2017, Carbon Offsetting And Recuction Scheme For Internetal Aviation (CORSA), December, ([https://info.carbon-clear.com/hubfs/Factsheets/CORSA/CORSA\\_Factsheet\\_EN.pdf?submissionGuid=c319185f-35af-4e9a-b10a-8875f97a53c2](https://info.carbon-clear.com/hubfs/Factsheets/CORSA/CORSA_Factsheet_EN.pdf?submissionGuid=c319185f-35af-4e9a-b10a-8875f97a53c2))
- FEYZİOĞLU, B.N., 1952, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. VII, S. 1-4, s. 63, 89.
- GEREDE, E. 2002. ‘Havayolu Taşımacılığında Küreselleşme Ve Havayolu İşbirlikleri THY AO’da Bir Uygulama’, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- GEREDE, E. 2015. Havayolu Taşımacılığı Ve Ekonomik Düzenlemeler Teori Ve Türkiye Uygulaması, T.C. Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı.
- GÜNEŞ, G. 2000, “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, s. 263.
- KARAKOÇ, Y., 2014, Anayasal Vergilendirme Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15. Özel S. 1259-1308.
- KAYA, E. 2012. ‘Hava Taşımacılığı’, Ulaştırma Sistemleri, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2505, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1476
- NARİNOĞLU, R. 1986. Katma Değer Vergisinde Uluslararası Taşımacılık İstisnası, Utikad.
- NERGİZ, A. 2017. ‘Karbon Emisyonu Sistemine Ne Oldu.’ İnternet Adresi: [www.havayolu101.com/2017/07/27/karbon-emisyonu-sistemine-ne-oldu](http://www.havayolu101.com/2017/07/27/karbon-emisyonu-sistemine-ne-oldu)
- OECD, 2014, Fundamental Principles of Taxation, Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy.
- Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu. 2016. s:27-36
- SURREY, S., 1969, “Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of the Management of Tax Detail”, Law and Contemporary Problems, Vol. 34, No. 4, Tax Simplification and Reform, Autumn, s. 693-694.
- ŞEKER, S. 2003. ‘Uçak Biletlerinin Muhasebeleştirilmesi’, Yaklaşım Dergisi, Ocak, sayı:121
- TEKBAŞ, A., 2010, ‘Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler’, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, s.123-191 (Basım Yılı: 2012), s:134-137
- THY, 14.08.2001 gün ve B.02.2.THY.0.10.07.00.12/001-1922 sayılı yazı
- Turkiyeturizm.com, 2018, ‘Yakıt fiyatı arttı, uçak bileti fiyatları artıyor’ 20.05.2018, <http://www.turkiyeturizm.com/yakit-fiyati-artti-ucak-bileti-fiyatlari-artiyor-55735h.htm>

UMAÇ, F. 2016. ‘Uçak Bileti, Alan Vergisinin Vergisel Ve Muhasebesel Açıdan Değerlendirilmesi’, İnternet Adresi: [www.selahattinsahin.com.tr/ucak-biletialan-vergisinin-vergisel-ve-muhasebesel-acidan](http://www.selahattinsahin.com.tr/ucak-biletialan-vergisinin-vergisel-ve-muhasebesel-acidan)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

334 No’lu VUK Genel Tebliği

33 Sıra No’lu KDV Genel Tebliğinde

415 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,

446 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 415)' nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

462 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

463 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel