

Türkiye’de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi

Engin HEPAKSAZ*

Ersan ÖZ**

Özet

Yaklaşık 8300 kilometrelik kıyı şeridi ile önemli bir deniz ülkesi görünümde olan Türkiye, buna bağlı olarak denizcilik sektöründe de önemli bir konumda bulunmaktadır. Ülkemizde mali mevzuatımız içerisinde denizcilik sektörü açısından hem vergileme hem de vergi harcaması (tax expenditure) uygulamalarına yer verildiği görülmektedir. Özellikle vergi harcamaları uygulamaları açısından önemli teşviklerin sözkonusu olduğu görülmektedir. Sözkonusu teşvikler özellikle “Türk Gemi Siciline Kayıtlı Gemiler” için yoğun uygulama alanı bulmaktadır.

Bu bakış açısıyla bu makalede denizcilik sektörü açısından mali mevzuatımız içerisinde yer alan vergileme hükümleri ve diğer mali hükümler ile vergi harcaması uygulamaları dokuz farklı vergi kanunu açısından (Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, 5897 Sayılı Kanun, Harçlar Kanunu) değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergileme, Vergi Harcaması, Denizcilik, Mali yükümlülük, Gemi Sicili

Abstract

Turkey, with a nearly 8300 km coastline, is a important sea country and depending on this has a important place in the shipping and maritime. There are in our fiscal legislation on the shipping and maritime area in our country both tax provisions and the other fiscal provisions and tax expenditure applications. In terms of the tax expenditure applications is subjekt important fiscal encouragement, especially for the ships, which are registered the “Turkish International Vessels Register” (TIVR).

By this view in this paper it is evaluated that both the tax provisions and the tax expenditure applications in the shipping area in our fiscal legislation for the nine different laws (Turkish International Vessels Register Law, Income Tax Law, Corporate Tax Law, Value Added Tax Law, Excise Tax Law, Vehicles Tax Law, Stamp Tax Law, Law No: 5897, Charges Law).

Key Words: Taxation, Tax Expenditure, Shipping, Maritime, Fiscal Obligation, Vessels Register

1. Giriş

Günümüzde denizcilik sektörü ve faaliyetleri, özellikle kara ve havayolu sektör ve faaliyetlerine göre bünyesinde barındırdığı maliyet avantajları sebebiyle diğer iki sektöre göre en çok tercih edilen konumunu sürdürmektedir. Dünya ticaretinin yaklaşık % 90’ının deniz ulaşımı yoluyla gerçekleştirilmesi de bunun en önemli göstergesidir. Ülkemiz açısından da denizcilik sektörü, döviz kazandırıcı özelliği nedeniyle ekonomimiz açısından önemini korumaktadır. Bu açıdan değerlendirdiğimizde denizcilik faaliyetlerinin korunması, geliştirilmesi ve güçlendirilmesi önem taşımaktadır. Türkiye’de denizcilik faaliyetleriyle ilgili mali hükümler incelendiğinde, sözkonusu faaliyetler ile ilgili olarak farklı kanunlarda gerek mali yükümlülükler ve gerekse de bu yükümlülüklerle ilişkin muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi harcaması hükümlerine yoğun şekilde yer verildiği görülmektedir. Özellikle Türk donatanlarının kolay bayrak ülkelerinin sağladığı avantajlardan yararlanabilmek amacıyla bayraktan kaçmalarına bir önlem olarak denizcilik sektöründe vergisel teşviklere yer veren “4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu”nun çıkarılması önemli bir örnek teşkil etmektedir.

Çalışmamızda öncelikle denizcilik faaliyetleriyle ilgili olarak mevzuatta yer alan mali yükümlülükler değerlendirilmiş ve böylece sözkonusu faaliyetlerin genel çerçevesi çizilmiştir. Daha sonra kamu gelirleri açısından en önemli ilkeler olarak karşımıza çıkan genellik ve eşitlik ilkeleri ve bu ilkelerden istisna, muafiyet, indirim gibi şekillerde sapmayı ifade eden vergi harcaması uygulamalarına değinilmiştir. Mali mevzuat içerisinde denizcilik faaliyetleriyle ilgili yer bulmuş olan vergi harcaması uygulamaları

* Öğretim Görevlisi Dr., Pamukkale Üniversitesi Honaz Meslek Yüksek Okulu, ehepaknaz@pau.edu.tr

** Doç. Dr., Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, ersanoz@pau.edu.tr

farklı vergi kanunları açısından incelendikten sonra, inceleme konusu yapılan mali mevzuat hükümleri hem mali yükümlülükler hem de vergi harcaması hükümleri açısından “*Tablo 5*” aracılığıyla topluca gösterilmiştir. İzleyen kısımda ise denizcilik faaliyetleriyle ilgili mali hüküm ve yükümlülükler ile vergi harcaması hükümlerinin hangi faaliyet konusu ile ilgili olduğu “*tablo 6*”da topluca yer almıştır. Son olarak “Genel Değerlendirme ve Sonuç” bölümünde çalışmanın genel bir değerlendirmesi yapılarak, bu çalışmanın ortaya koymaya çalıştığı sonuç ile ilgili tesbitlere değinilmiştir.

Kısaltmalar: TTK (Türk Ticaret Kanunu); TUGS (Türk Uluslararası Gemi Sicili); TUGSK (Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu); GVK (Gelir Vergisi Kanunu); KVK (Kurumlar Vergisi Kanunu); KDVK (Katma Değer Vergisi Kanunu); ÖTVK (Özel Tüketim Vergisi Kanunu); MTVK (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu); DVK (Damga Vergisi Kanunu); HK (Harçlar Kanunu); KKEG (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler); GT (Genel Tebliğ)

2. Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mevzuatın Genel Kapsamı

Türkiye’de denizcilik faaliyetlerinin gelişimi açısından ilk uygulamalardan birisi 1841 yılında “Şirket-i Hayriye” adıyla ilk halka açık anonim şirketin kurulması olmuştur. Şirket, almış olduğu imtiyazla Boğaziçi’nde ulaşım ve yolcu taşımacılığı konusunda faaliyet göstermiştir (Çelikkaya, 2008:15).

Türk denizcilik faaliyetlerinde önemli gelişmelerin yaşanmasına neden olan bir diğer faktör ise 1926 yılında yürürlüğe giren ‘Kabotaj Kanunu’ olmuştur. Bu sayede kabotaj¹ hakkının ülkemizde tam olarak uygulanması sağlanmıştır.

1937’de Denizbank’ın kurularak bankacılık sektöründe denizcilik faaliyetleriyle ilgili firma ve sektörlere yönelmesi de bu alandaki gelişmelere önemli katkı sağlamıştır.

Denizcilik faaliyetleriyle ilgili ilk mevzuat ise 1864 tarihli “Ticaret-i Bahriye Kanunu”dur. 1929 yılına kadar yürürlükte kalan bu kanun 65 yıllık bir uygulama döneminden sonra yerini, 1929 tarihli “Deniz Ticaret Kanunu”na bırakmıştır. Bu Kanunun ardından 1957 yılında yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 4. Kitabı ise deniz ticareti hukukuna ayrılmış olup, kapsamı 816-1262. maddeler arasında belirlenmiştir.

Türkiye’de Denizcilik faaliyetlerine ilişkin mali mevzuat ve buna ilişkin yükümlülükler farklı kanunlarda ve farklı boyutlarıyla yer almış olup, ilgili mevzuatı genel olarak aşağıdaki kapsamda değerlendirebiliriz;

-- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu

-- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

-- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

--3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

--4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

--197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

--488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

--5897 Sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında KHK İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

--492 Sayılı Harçlar Kanunu

Aşağıda bu kapsam çerçevesinde denizcilik faaliyetlerine ilişkin mali mevzuat ve yükümlülükler, kamu gelirlerinde genellik ve eşitlik ilkeleri ve bu ilkelerden sapmayı ifade eden vergi harcaması uygulamaları açısından incelenip değerlendirilmeye çalışılmıştır.

¹ Kabotaj, Türkiye’nin liman ve iskelelerinden yüklenen ve yine Türkiye’nin liman ve iskelelerine boşaltılan yüklerin Türk gemileri tarafından denizyolu taşımacılığı vasıtası ile yapılmasını ifade etmektedir.

2.1. 4490 Sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu”

1999 yılında yürürlüğe giren 4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu”² ile Türk denizciliğinin geliştirilmesinin hızlandırılması ve ekonomiye katkısının artırılması amaçlanmıştır. Söz konusu Kanunun 3. maddesinin “*Bu Kanunun 1. maddesinde öngörülen amaçları gerçekleştirmek üzere Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde, İstanbul’da Türk Uluslararası Gemi³ Sicili oluşturulmuştur*” hükmüne yer verilmiştir. Diğer taraftan Kanunun 14. maddesi hükmü gereği olarak, Kanunun uygulamasına yönelik olmak üzere Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği çıkarılmıştır⁴.

Türk gemi ve yatlarının Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olmasının getirdiği avantaj, “Kolay Bayrak Ülkeleri”ndeki gemi ve yatlara sağlanan teşviklerin, Türk Uluslar arası gemi siciline kaydolun Türk gemi ve yatlarına da tanınmasıdır. Böylece söz konusu Kanun, Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterinde kayıtlı yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak, Türk denizciliğinin geliştirilmesine katkıda bulunmak ve ekonomiye katkısını artırmak şeklindeki amaçlarıyla ortaya koymuştur (Yetkiner ve Durusoy, Erişim Tarihi:17.03.2009). Bu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak Kanunun ilgili maddelerinde önemli mali teşviklere yer verildiği görülmektedir.

Kanun’un sosyal güvenlik ve mali hükümlerine 10. ve 12. maddelerde yer verilmiştir. “Gemi Adamlarının Sosyal Güvenliği ve Çalışma Şartları” başlıklı 10. maddesinde, gemilerde istihdam edilen Türk vatandaşları ile ilgili olarak “*Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan gemilerde ve yatlarda istihdam edilecek gemi adamları Türk sosyal güvenlik ve bireysel ve toplu iş hukuku mevzuatına tabi olurlar*” hükmü yer almaktadır.

Kanunun mali hükümleri ise “Mali Hükümler” başlıklı 12. maddede yer almakta olup, aşağıda bu konuda bilgi verilmiştir.

2.1.1. Sicile Kayıtlı Gemilere Uygulanan Mali Hükümler

Mevzuatımızdaki vergi harcamaları hükümleri bölümünde ifade edileceği üzere, 4490 sayılı Kanunda iki önemli istisna maddesine yer verildiği görülmektedir. Bu istisna maddelerinden ilki olan 12. maddede, “*Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır*” hükmüne yer verildiği görülmektedir.

Kanunun diğer bir istisna maddesi olan 12. maddesinin 2. fıkrasında ise “*Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar*” hükmü yer almaktadır.

Kanunun mali yükümlülükler yer veren hükümlerine ise 12. maddenin devamında rastlanılmaktadır. Söz konusu madde hükmünde Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatlarla ilişkin harç uygulamasından bahsedilmekte olup, aşağıda açıklandığı üzere bu konuda iki tür harç söz konusudur;

--*Kayıt Harcı*

Gemiler için alınacak maktu kayıt harcı şu şekilde hesaplanmaktadır;

10.000 ABD Doları Karşılığı Türk Lirası + Her Bir Net Ton İçin 1 ABD Doları Karşılığı Türk Lirası⁵.

Yatlar için alınacak maktu kayıt harcı ise 5.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirasıdır.

--*Yıllık Tonaj Harcı*

² 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ Kanunda geçen; Gemi: terimi “Ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri”, Yat terimi ise “Yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı otuzaltıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonlato belgelerinde ‘Ticari Yat’ olarak belirtilen deniz araçları”nı ifade etmektedir.

⁴ 23.06.2000 tarih ve 24088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ Bakanlar Kurulunun bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkisi bulunmaktadır.

Sicile kayıtlı gemi ve yatlar için alınan yıllık tonaj harcı, TUGS'ye kayıtlı olduğu her takvim yılı için, her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirasıdır⁶. Söz konusu harç tutarı, Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte tahsil edilmektedir.

TUGS'ye kayıtlı gemi ve yatların doğrudan veya çift klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı olması halinde ise kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı bedeli % 50 indirimli olarak tahsil edilmektedir.

Yıllık tonaj harcı esas itibarıyla faaliyet kazançlarının kurumlar ve gelir vergisinden istisna edilmesinin karşılığı alınan bir harç olup, bununla vergileme basitliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Gemiler ve yatlarda tamamen beher net ton başına hesaplanmıştır. Yıllık tonaj harcı ödenmemesi halinde ise gemi sicilinden terkin ve gemi siciline tescil işlemleri yapılamamaktadır (Erişti, Erişim Tarihi:12.05.2009).

2.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

GVK'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37. maddesinde "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç sayılır*" hükmüne yer verilmiştir. Bu kapsamda deniz, nehir ve göllerde yolcu ve/veya eşya taşıma faaliyeti ile uğraşanlar ile deniz ürünleri ticareti faaliyetinde bulunanların elde etmiş olduğu kazançlar GVK'nın 37. maddesi gereği ticari kazanç sayılmakta olup, sözkonusu faaliyetleri gelir vergisi mükelleflerinin gerçekleştirmesi durumunda gelir vergisi mükellefiyeti sözkonusu olmaktadır.

GVK'da denizcilik faaliyetleriyle ilgili yükümlülüklerden bir diğeri 52. maddede yer almakta olup, ilgili maddede zirai faaliyetin tanımı "*Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve islah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder*" şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıdaki madde hükmüne göre deniz, nehir ve göllerde, balık avcılığı ve balık üretimi ile bunların satışının yapılması zirai faaliyet sayılarak gelir vergisine tabi tutulmuştur. Sözkonusu faaliyetlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesi ise GVK 53. maddesine göre biri tevkifat usulü, diğeri gerçek usulde vergilendirme olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir. GVK'nın 54. maddesinde belirtilen ölçülerin aşılması halinde gerçek usul esas, bu ölçülerin aşılmaması halinde ise GVK'nın 94/11-(a) maddesine göre yapılan tevkifat usulü esas olmaktadır(Soylu, 2004:72).

Denizcilik faaliyetleri açısından zirai faaliyetlerin gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde alınacak ölçüler ise aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

1. Grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;

a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 750 m²,

b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900 m²,

2. Grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre;

GVK'da denizcilik faaliyetleriyle ilgili diğer bir mali yükümlülük gayrimenkul sermaye iradı ile ilgilidir. GVK'nun 70. maddesinin 7. bendi bu husus ile ilgili olup, "*Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları*"nın mal sahibi, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, motorlu olup olmadıklarına ve tonitolarına bakılmaksızın gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmakta ve GVK'nun ilgili hükümlerine göre vergilendirilmektedir(Soylu, 2004:72).

Diğer taraftan GVK'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41. maddesinin (8) nolu hükmüne göre "*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi*

⁶ Bakanlar Kurulunun bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkisi bulunmaktadır.

gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları”nın KKEG kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

2.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Yukarıda GVK’nun ticari kazancı tanımlayan 37. maddesi kapsamında deniz, nehir ve göllerde yolcu ve/veya eşya taşıma faaliyeti ile uğraşanlar ile deniz ürünleri ticareti faaliyetinde bulunanların elde etmiş olduğu kazançların gelir vergisi mükelleflerince gerçekleştirilmesi durumunda gelir vergisi mükellefiyetinin sözkonusu olduğu belirtilmişti. Şayet sözkonusu faaliyetlerin bir kurum tarafından yapılması durumunda ise elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinin konusuna girdiği için bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyeti sözkonusu olmaktadır.

KVK’nun “Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti” başlıklı 23. maddesinin 3. bendinde ise ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı taşıma kurumlarının, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluştuğuna yer verilmiştir;

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b) Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar cereyan eden deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere, yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.

Yukarıda belirtilen ve ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı taşıma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazançlarının belirlenmesi konusunda ise 23. maddede “*Yabancı taşıma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanır*” hükmüne yer verildiği görülmektedir. Ortalama emsal nispetleri ise, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için aynı; kara, deniz ve hava taşıma işleri için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığı’nca tayin olunmaktadır(Pehlivan, 2006:291)⁷.

KVK’nun 23. maddesinin 2. bendinde ise Ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için; Kara taşımacılığında % 12, deniz taşımacılığında % 15, hava taşımacılığında % 5 olarak uygulanmaktadır.

Diğer taraftan KVK’nun “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11. maddesinin (f) hükmüne göre “*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları*”nın KKEG olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

2.4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 sayılı KDVK’nin 1/1. maddesine göre “*Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler*” katma değer vergisine tabi tutulmaktadır.

Bu madde hükmü gereğince denizcilik alanında KDV yükümlülüğünün sözkonusu olduğu en önemli faaliyetlerden birisi, gemi ve yatlar tarafından Türkiye limanları arasında yapılan yük ve yolcu taşımacılığı ile ilgilidir. KDV yükümlülüğünün sözkonusu olduğu diğer bir faaliyet alanı da, TUGS’ye kayıtlı olsun veya olmasın gemilerin ve yatların devredilmesidir. Diğer bir deyişle, sözkonusu devir işleminde gemi ve yatların TUGS’ye kayıtlı olup olmamasına bakılmamakta ve bu devir işlemi

⁷Yabancı taşıma kurumunun gelirinin örneğin 40.000 TL olması durumunda, vergiye tabi matrah 40.000 x % 15 = 6.000 TL olarak hesaplanacak ve bu matrah üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tutarı ise 6.000 X % 20 = 1.200 TL olacaktır.

üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Yine bu madde hükmü gereği olarak deniz ürünleri ticareti ile uğraşan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin alım ve satımlarında KDV mükellefiyetinin olacağı açıktır (Yetkiner ve Durusoy, Erişim Tarihi: 17.03.2009).

KDVK'nin 1/3-f maddesinde yer alan “Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri” denizcilik faaliyetleriyle ilgili olarak katma değer vergisi yükümlülüğünün olduğu diğer bir alanı oluşturmaktadır. GVK'nin 70. maddesinin konumuz açısından 7. bendi denizcilik faaliyetleriyle ilgili hükmü içermekte olup, “Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları”nın mal sahibi, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemi KDV'ye tabi tutulmaktadır.

2.5. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

ÖTVK'nin “Verginin Konusu” başlıklı 1. maddesinin, (a) bendinde “(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi”nin bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ne tabi olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm gereğince ÖTVK'nin denizcilik faaliyetleri açısından mali yükümlülük getiren ve deniz araçlarının kullanmış olduğu deniz yakıtlarına ilişkin ÖTV tutarlarına da yer veren (I) sayılı listesinde yer alan vergi tutarları, 15.07.2009 tarihi itibarıyla aşağıda verilmiştir.

Tablo 1: ÖTVK'na ekli (I) Sayılı Listede Yer Alan Deniz Araçlarının kullandığı Deniz Yakıtlarına İlişkin ÖTV Tutarları

| G.T.İ.P numarası | Yakıt Cinsi | Vergi Tutarı (TL) | Birimi |
|---------------------------------------|---|-------------------|----------|
| 2710.19.41.00.11 | Motorin (Ağırlık itibarıyla kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler) | 1,1545 | Litre |
| 2710.19.45.00.11 | Motorin (Ağırlık itibarıyla kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat %0,2'yi geçmeyenler) | 1,0845 | Litre |
| 2710.19.49.00.11- ve .13- .14-.15-.16 | Motorin ve Deniz Motorinleri (Ağırlık itibarıyla kükürt oranı % 0,2'yi geçenler) | 1,0845 | Litre |
| 2710.19.61.00.11 | Fuel Oil (Ağırlık itibarıyla kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler) | 0,2370 | Kilogram |
| 2710.19.65.00.11 | Fuel Oil (Ağırlık itibarıyla kükürt miktarı % 2'i geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler) | 0,2240 | Kilogram |
| 2710.19.69.00.11 ve (.12- .23 arası) | Fuel Oil ve Denizcilik Yakıtları (Ağırlık itibarıyla kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) | 0,2240 | Kilogram |

Kaynak: www.gib.gov.tr

ÖTVK'nin “Verginin Konusu” başlıklı 1. maddesinin, (b) bendinde “Bu Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir” hükmü de yine denizcilik faaliyetleriyle ilgili diğer bir vergileme alanını oluşturmaktadır olup, bu listede yer alan gemilere ilişkin vergi oranları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 2: ÖTVK'na ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Deniz Araçlarına İlişkin ÖTV Oranları

| G.T.İ.P numarası | Mal İsmi | Vergi Oranı (%) |
|------------------|---|-----------------|
| 87.09 | Liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları | 1 |
| 8901.10.10.00.11 | 18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olanlar) | 6,7 |
| 8901.10.90.00.11 | Yolcu ve gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olmayanlar) | 6,7 |
| 89.03 | Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; Kürekli kayıklar ve kanolar (Şişirilebilir olanlar ile birim ağırlığı 100 kg.ı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar hariç) | 8 |

Kaynak: www.gib.gov.tr

Listede ÖTV'ne tabi olan deniz araçları dört kısma ayrılmış olup, vergilemede özel ya da ticari ayrımı yapılmamıştır. Diğer bir deyişle vergilemede taşıt araçlarının özel ya da ticari olması değil, büyüklüğü ve özelliği esas alınmıştır.

Denizcilik faaliyetlerinin ÖTV açısından değerlendirilmesinde her dört grupta ile ilgili şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür. Birinci kategoriye göre, limanlarda kısa mesafelerde eşya taşımakta kullanılacak olan ve kaldırma tertibatı ile donatılmamış olan yük arabaları vergiye tabi olup, vergi oranı % 1 olarak belirlenmiştir.

İkinci kategoride yer alan 18 gros tonilatoyu geçmeyen ve denizde seyretmeye mahsus gezinti gemilerinin ticari olup olmadığına bakılmaksızın % 6,7 oranında vergiye tabi olması öngörülmüştür. Yine denizde seyretmeye mahsus, fakat 18 gros tonilatoyu geçen gezinti gemileri ise vergiye tabi tutulmamaktadır.

Üçüncü kategori ise **denizde seyretmeye mahsus olmayan** yolcu ve gezinti gemilerini kapsamakta olup, sözkonusu yolcu ve gezinti gemileri için herhangi bir taşıma kapasitesi sınırına yer verilmemiştir. Buna göre, büyüklüğüne ve ticari olup olmadığına bakılmaksızın denizde seyretmeye mahsus olmayan tüm yolcu ve gezinti gemileri % 6,7 oranında vergiye tabi tutulmaktadır.

Birim ağırlığı 100 kilogramı geçen yat ve diğer eğlence ve spor tekneleri son kategoride yer almakta olup, ticari olup olmadığına bakılmaksızın % 8 oranında vergiye tabi tutulmuştur. Şişirilebilme özelliği olanlar ile birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyen eğlence ve spor tekneleri ise, ticari olup olmadığına bakılmaksızın hiçbir şekilde vergiye tabi tutulmamışlardır. Aynı şekilde kürekli kayıklar ve kanoların da ticari olup olmadığına bakılmaksızın hiçbir şekilde vergiye tabi olmaması öngörülmüştür.

2.6. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

197 sayılı MTKV'nin 1. maddesinin (c) bendinde "*Liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları motorlu taşıtlar vergisine tabidir*" hükmü yer almış iken, sözkonusu madde, 30.06.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5897 Sayılı Kanunla kaldırılmış bulunmaktadır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren sözkonusu deniz taşıtları için motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti ortadan kalkmış olmaktadır. Kanunun 1. maddesiyle birlikte kaldırılan bir diğer madde olan MTKV'nun 6. maddesinde ise yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler için alınacak MTV tutarlarına yer veren (III) sayılı tarifeye yer verilmekteydi.

2.7. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

Denizcilik faaliyetleri açısından damga vergisinin bir uygulaması gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerden alınan damga vergisine ilişkindir. 4490 Sayılı Kanunda gemi ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlerin "*Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır*" hükmü ile gelir vergisinden istisna edilmesine rağmen, aynı Kanunda TUGS'ye kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin damga vergisinden istisna olacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

488 Sayılı DVK'nin 1. maddesinde; "*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir*" hükmü yer almaktadır. Kanun ekinde yer alan (I) sayılı tablonun "*Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar*" başlıklı IV. Bölümünün 1-b fıkrasında yer alan hükmüne göre; "*Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carı hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar*" binde 6 oranında Damga Vergisine tabi tutulmaktadır.

Gerek TUGSK hükmü ve gerekse DVK'nin 1. maddesi hükmü birlikte değerlendirildiğinde TUGS'ye kayıtlı olan veya olmayan gemilerde çalışan personele ödenen maaş, ücret ve kanunda belirtilen her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar üzerinden binde 6 oranında damga vergisi yükümlülüğünün bulunduğu görülmektedir.

2.8. 5897 Sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında KHK İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

06.05.2009 tarihinde kabul edilen 5897 Sayılı Kanuna⁸ göre “Bağlama Kütüğü” kurulmuş olup, Kanununun 1. maddesinde “*Türk Uluslararası Gemi Siciline tescilli olanlar ve Milli Gemi Siciline tescilli zorunlu olanlar dışındaki ticari veya özel kullanıma mahsus gemi, deniz ve iç su araçlarının malikleri veya işletenleri, Denizcilik Müsteşarlığınca liman başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak bağlama kütüğüne gemi, deniz ve iç su araçlarını kaydettirmek zorundadır. Bağlama kütüğünün tutulmasından limanlarda liman başkanı sorumludur. Herhangi bir liman başkanlığının yetki alanı içinde bulunmayan iç sulardaki iç su araçlarının kayıtları, ilgili mevzuatına uygun olarak belediye başkanlıklarınca tutulacak kütüklere yapılır*” hükmü yer almıştır.

Yukarıdaki madde hükmü gereği olarak Gerek “Milli Gemi Sicili” gerekse TUGS’ye kayıtlı bulunmayan ticari veya özel kullanıma mahsus gemi, deniz ve iç su araçlarının zorunlu olarak “Bağlama Kütüğü”ne kaydedilerek kayıt altına alınması ve böylece uluslararası standartlarda etkin bir denetim ve belgelendirmenin yapılarak denetimsiz tekne kalmaması amaçlanmıştır.

Kanunun mali yükümlülükler yer veren 4. maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununda yer alan (8) sayılı tarifeye ekleme yapılmış olup, ilgili harç tutarları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3: Bağlama Kütüklerine Kaydedilen Gemi, Deniz ve İç Su Araçlarına Verilecek Ruhsatnamelerden ve Bunların Vizelerinden Alınacak Harç Tutarları

| Boyut | Harç Tutarı |
|--------------------------------------|-------------|
| 5 metreden 9 metreye kadar olanlar | 200 TL |
| 9 metreden 12 metreye kadar olanlar | 400 TL |
| 12 metreden 20 metreye kadar olanlar | 800 TL |
| 20 metreden 30 metreye kadar olanlar | 1.600 TL |
| 30 metreden büyük olanlar | 3.200 TL |

Kaynak: www.gib.gov.tr

2.9. 492 Sayılı Harçlar Kanunu

492 Sayılı HK'nin 1/(7). maddesi, gemi ve liman harçlarının bu kanuna göre alınacak harçlar arasında yer aldığını belirtmektedir. Kanunda gemiler için alınacak harçlardan biri olarak ilk uygulama Kanununun “Gayrimenkul veya Gemilerin Tahliye ve Teslimi” başlıklı 18. maddesinde ve “*Bir gayrimenkulün veya bir geminin tahliye ve teslimine dair olan icra takiplerinde tahsil harcı; bir yıllık kira bedeli, yoksa, bu süreye göre takdir edilecek bir bedel üzerinden hesaplanır*” hükmü ile yer almış olup, “Gayrimenkul veya Gemilerin Tahliye ve Tesliminde Tahsil Harcı Nispeti” başlıklı 24. maddede ise “*Gayrimenkul veya gemilerin tahliye veya teslimine dair icralarda Tahsil Harcının (1) sayılı tarifede yazılı miktarların yarısı nispetinde alınacağı*” hükmü getirilmiştir.

Diğer taraftan 95. maddede Gemi ve liman işlemlerinden, bu kanuna bağlı (7) sayılı tarifede yazılı olanlarının, gemi ve liman harçlarına tabi olacağı, 96. maddede inşa halindeki gemilere mahsus sicil işlemlerinin, gemi sicil işlemleri gibi harca tabi olacağı belirtilmiştir. Ancak inşa halindeki gemilere mahsus sicilde kayıtlı bir geminin, asıl sicile geçirilmesinde evvelce yapılmış ve harca tabi tutulmuş işlemlerden ayrıca harç alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. “Harç” başlıklı 99. maddede ise gemi ve liman harçlarının, (7) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer veya ağırlık ölçüsüne göre nispi, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınacağı belirtilmiştir. İlgili harç tutarları “Ek-1”de yer almaktadır.

Denizcilik faaliyetleriyle ilgili harçlar konusunda diğer bir yeni düzenleme “Bağlama Kütüğü”nün kurulmasına karar verilen 06.05.2009 tarih ve 5897 Sayılı Kanunda yer almış olup, Kanunun mali

⁸ 16.05.2009 Tarih ve 27230 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

yükümlülükler yer veren 4. maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununda yer alan (8) sayılı tarifeye eklemeye yapılmıştır. Söz konusu tarifede bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden alınacak harç tutarlarına yer verilmiştir. Bu tarifede yer alan harçlar 5897 Kanun ile ilgili bölümde yer almaktadır.

3. Vergilemede Genellik ve Eşitlik İlkeleri ve Vergi Harcaması Uygulamaları

Geleneksel bir anayasal vergileme ilkesi olarak onsekizinci yüzyıldan bu yana bilinen genellik ilkesi, din, dil, ırk, mevki gibi hususlara göre ayrıcalık tanınmadan ödeme gücü olan herkesin vergi mükellefi olması ve vergi kanunlarının herhangi bir kritere göre ayırım yapmaksızın herkese eşit biçimde uygulanmasını ifade etmektedir (Taş, 2000:276). Genellik ilkesi bir ülkenin vergi sisteminde belirli kişi ya da gruba vergi istisnası ya da vergi muafiyeti şeklinde vergi ayrıcalıkları tanınmamasını ve toplumu meydana getiren herkesin anayasada ve vergi kanunlarında belirtilen “vergi konusu” ile bağlantılı olarak vergi yükümlüsü olması ve vergisini ödemesini gerekli kılmaktadır (Aktan, 2001:136-137). Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve dini düşünce vb. ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi ise bir yandan “*Genel Vergilendirme*” ilkesine diğer taraftan genellik ilkesiyle sıkı bir ilişkisi bulunan “*Vergilendirmede Eşitlik İlkesi*”ne aykırılık teşkil etmektedir (Başaran, 2002:69).

Genellik ve eşitlik ilkelerinin hem anayasal hem de hukuk boyutu söz konusu olup, söz konusu ilkeler anayasa ve vergi hukukunda vergi adaletini sağlamayı amaçlayan geleneksel ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesi mali gücüne göre vergi yükümlülüğü altına sokarken, eşitlik ilkesi ise vergilendirmede benzer durumlarda ve şartlarda olan kişilere aynı, farklı durum ve şartlarda olan kimselere de farklı muamele yapılmasını ifade eder. Her iki ilkeyi birlikte değerlendirdiğimizde, vergilendirmenin genel olmasının, eşit olmasının da ön şartı olduğu söylenebilir (Atar, 1991:17).

Öncelikle genellik ve eşitlik ilkelerinin anayasal dayanaklarını 1982 Anayasasının 10. ve 73. maddelerinde bulmak mümkündür. Anayasasının 10. maddesinde hem vergilemede genellik hem de eşitlik ilkelerine yer verilmiş olup, birinci fıkra hükmünde “*Herkes* dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle *ayırım gözetmeksizin* kanun önünde eşittir”, ikinci fıkra hükmünde “Hiç bir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa *imtiyaz tanınamaz*”, üçüncü fıkra hükmünde ise “Devlet organları ve idare bütün işlemlerinde *kanun önünde eşitlik ilkesine* uygun olarak hareket etmek zorundadır” hükümleri yer almış bulunmaktadır.

Anayasasının 73. maddesinin birinci fıkrasında ise “*herkes... vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmü de, vergi yükünün belirli bireyler ya da toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, ülkede yaşayanların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir. 73. maddenin birinci fıkrasında yer alan “herkes” ibaresinin ayrıca, “mali güç” kavramıyla da ilişkisinden bahsetmek gerekir. Madde hükmünde geçen “herkes” ibaresiyle ülkede yaşayan tüm insanların değil, vergi ödeme gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla ilişki kuranların anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla vergilendirilme gücü olmayan ve böylece “herkes” ibaresinin dışında kalan kişilerin, genellik ve eşitlik ilkesinin uygulanmasına engel teşkil etmediği söylenebilir.

Yukarıda belirtildiği üzere vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri anayasada güvence altına alınmış iken, yine bir anayasa hükmü olarak 73. maddenin dördüncü fıkrasında bu sefer verginin genelliği ilkesini bozan uygulamalara da imkan verildiği dikkati çekmektedir. Bu hüküm gereğince, Bakanlar Kuruluna vergi konusunda muafiyet, istisna ve vergi oranlarında değişiklik yetkisi tanınması, vergilemede bazı kesimlerin, sektörlerin veya alanların vergi dışı kalmalarına sebebiyet verebilmektedir. O halde maddenin birinci fıkrasında herkesten kamu giderlerini karşılamak üzere vergi istenmekte, dördüncü fıkrada ise bundan vazgeçilerek vergilemede Bakanlar Kurulunun belirleyeceği alanlarda bazı vergi mükellefleri, bazı vergi konuları ve vergiye tabi alanların, vergi oranları ve özellikle indirimler yoluyla vergi dışı kalması imkanı getirilmiş bulunmaktadır. Anayasa ve kanunlardan alınan yetkiyle uygulanan söz konusu vergi azaltıcı uygulamaları ise Türk mali literatürüne son yıllarda yerleşmiş olan “*Vergi Harcaması*” (Tax Expenditure) kavramı içerisinde değerlendirmek mümkündür. Vergi harcaması kavramı genel olarak, “*vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir*” olarak tanımlanabilir. Bu harcamalar temelde vergi sistemi içerisinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan uygulamalardır (Coşkun ve Bilin, 2002:161). Vergide genellik ilkesinden

sapmayı ifade eden “vergi harcaması” kavramının kapsamı ise şöyledir; İstisna ve Muafiyetler; İndirimler; Mahsuplar; Oran İndirimi; Vergi Ertelemesi(Kulu, 2000:24).

Vergi harcaması kavramı Avrupa ve Amerika ülkelerinde eskiden beri kullanılan bir deyimken, ülkemizde bu deyim yeni yeni tartışılmaya başlanılmıştır. Ülkemiz açısından dikkati çeken bir husus, vergi harcamaları uygulamalarının mevcut vergi sisteminin dışına çıktığı ve vergi kanunlarının dışında birçok kanunda vergi harcaması niteliğinde teşvik ve korumalar oluşturulduğudur(Coşkun ve Bilen, 2002:161).

Türk mali sisteminde ise, doktrinde yer alan vergi harcamaları kavramının yerine, 5018 Sayılı Kanunun 15. ve 18. maddelerinde “*vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri*” tanımının getirildiği görülmektedir. 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na ekli B cetveli içerisinde de “Vergi Harcamaları Listesi”nin dipnotunda “*vergi harcaması kavramı en genel anlamda, standart vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlanabilir*” şeklinde ve unsurları sadece standart vergi yapısından sapma olan bir vergi harcaması tanımına yer verildiği dikkati çekmektedir(Pedük, 2006:78).

Diğer sektör ve faaliyet alanlarında olduğu gibi denizcilik sektörüne ilişkin olarak da mali mevzuatımız ve Bakanlar Kurulu Kararları içerisinde vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu ve dolayısıyla vergi harcaması uygulamalarına imkan tanıyan hüküm ve kararlara yer verildiği görülmektedir. Çalışmamızın ilk bölümünde denizcilik faaliyetlerine ilişkin mali hükümlerine yer veren mevzuatın genel çerçevesi çizilmiştir. Bu kapsamda izleyen kısımda ise konumuz açısından denizcilik sektörüne ilişkin vergi harcaması uygulamaları yine mevzuatımızda yer alan mali hükümler açısından incelenip değerlendirilmeye çalışılmıştır.

4. Türkiye’de Denizcilik Faaliyetlerinin Genellik, Eşitlik İlkeleri ve Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi

Aşağıda denizcilik sektörünü genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu vergi harcamaları uygulamaları açısından incelerken ilk bölümdeki sıra takibedilerek ilgili vergi harcaması hükümlerine yer verilmiştir. Çalışmamızın son bölümünde ise hem mali yükümlülükler hem de vergi harcaması hükümleri açısından aynı Kanun ile diğer kanunlardaki hükümlerinin karşılaştırması yapılmıştır.

4.1. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu

4490 sayılı kanunun 12. maddesinde “*Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır*” hükmü yer almaktadır.

Bu madde hükmü gereğince Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince yapılması halinde gelir vergisine, faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince yapılması halinde ise kurumlar vergisine tabi olmamaktadır. Söz konusu gelir ya da kurumlar vergisi istisnası suda hareket eden motorlu ya da motorsuz her türlü araca değil, sadece gemi ve yatlara tanınmıştır(Çelikkaya, 2008:75).

Diğer taraftan 69 seri Nolu kurumlar vergisi tebliğinde⁹ “*Gelir ve Kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata da tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile sınırlıdır*” hükmüne yer verilmiş iken, 5520 Sayılı yeni KVK’nin 2006 yılında yürürlüğe girmesinden sonra, son olarak 2006/10731 sayılı BKK ile 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK’nin 94/6 (b) bendinde değişiklik yapılmış ve yapılacak tevkifat oranı belirlenmiş olup, “*Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından % 15*” oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

TUGS’ye kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlarda ise; eğer devir işlemi yine aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere yapılmış ise Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi olmayacaktır.

⁹ 03.11.2000 tarih ve 24219 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Gemiler ve yatlar TUGS'ye kayıtlı olsalar bile şayet bunlar sicile kaydedilmeden devredilmiş iseler, bu durumda sözkonusu devir işleminden doğan kazançlar Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi olacaktır(Şişman, 2006:72).

Diğer taraftan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna” başlıklı bölümünde;

“Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlı olduğu, ancak, Türkiye’de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda da görüldüğü üzere 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre Gemi işletmeciliği kapsamında değerlendirilmeyen işlerde kullanılan (yüzer otel veya restoran) gemi ve yatlar TUGS'ye kayıtlı olsa bile söz konusu istisnalardan yararlanamayacaklardır.

Nitekim bu konuda 2007 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca yayımlanmış özelgenin¹⁰ bu paralelde olduğu görülmektedir. Sözkonusu “*Gemilerde, ücretli olarak günü birlik eğlence amaçlı yolcu taşımacılığı ile acenteler vasıtasıyla charter hizmeti verilmesi halinde gemide çalışan personelin ücretlerinin vergilendirilmesi*” konulu özelgede, “*Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılmasının mümkün olmaması*” sebebiyle “*Bu açıklamalara göre, söz konusu şirketin yapmakta olduğu faaliyetler gemi işletmeciliği kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların belirtilen istisna hükmünden faydalanamayacağı gibi gemide çalışan personel ile gemi dışındaki personele ödenen ücretlerin söz konusu istisnadan yararlanması mümkün değildir*” kararının verildiği görülmektedir.

Yine aynı GT'ye göre TUGS'ye kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kar payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden GVK'nin 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan KVK'nin “istisnalar” başlıklı 5. maddesi hükmü gereği olarak kurumların elde etmiş oldukları ve kanunda belirtilen şartları taşıyan iştirak kazançları vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır .

Kanununun 12. maddesinin 5. fıkrasında ise sicile kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna edildiği ifade edilmekte olup, “*Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır*” şeklindedir.

Buna göre istisna sadece kaptan, makinacı, tayfa, miço gibi ünvanlara sahip gemilerde çalışan personeli kapsamaktadır. 69 seri numaralı KVKGT'de de belirtildiği üzere gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki diğer personeline (idari personel gibi) yapılan ücret ödemeleri istisnaya tabi değildir. Bu nedenle gemi işletmeciliği yapan firmanın merkez ofisinde

¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5 Sayılı Özelgesi

çalışan büro personeli ve yöneticilerin ücretleri bu istisnadan yararlanamayacaktır. Başka bir ifadeyle istisna sadece gemi adamları için uygulanabilmektedir(Çakır ve Özsüt, Erişim Tarihi: 12.04.2009).

4.2. Gelir Vergisi Kanunu

GVK'nun "Vergiden Muaf Esnaf" başlıklı 9/4. Maddesi "*Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (1 tonilato=2.85 m³) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler*"ın gelir vergisinden muaf tutulacağı hükmüne yer vermiştir.

Söz konusu muafiyetin uygulanabilmesi için iki şart gerekli bulunmaktadır. Öncelikle taşınan yükün 142.5 m³'ü geçmemesi, ikinci olarak da deniz aracının motorsuz olma gereği bulunmaktadır. Bu şartlardan birinin gerçekleşmemesi durumunda muafiyetten de bahsedilemeyecek ve gelir vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Bu konuda bahsedilmesi gereken bir diğer konu, ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile GVK 9/4.maddesindeki işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapanların esnaf muafılığından faydalanamayacak olmasıdır(Soylu, 2004:72).

4.3. Kurumlar Vergisi Kanunu

69 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine¹¹ göre, 4490 sayılı Kanunun 12. maddesi ile ilgili olarak;

"Bu hükme göre 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar

- a) Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,
- b) Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine,
- c) Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak, bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin TUGS'ye kayıt ettirdikleri gemilerin *işletilmesinden* elde edilen kazançlar ile sınırlıdır.

4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu

KDVK'de yer alan istisna hükümleri farklı madde hükümleri açısından aşağıda incelenmiştir;

Madde: 13/ (a) – Deniz Taşıma Araçları, Yüzer Tesisler ve Yüzer Araçlar İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) bendine göre "*Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler*" katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Kanunun 13/a maddesinde düzenlenen araçlara ilişkin istisnanın uygulama esasları, 48 Seri Nolu KDVG¹² ile belirlenmiştir. Buna göre faaliyetleri deniz taşıma araçlarının "kiralınması" veya çeşitli şekillerde "işletilmesi" olan mükelleflere;

--Deniz taşıma araçlarının teslimi,

--Bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri

--Bu araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilecektir(Çelikkaya,2008:87).

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar girmekte, fakat bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanmamaktadır. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana

¹¹ 03.11.2000 tarih 24219 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹² 13.07.1995 Tarih ve 22342 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer almaktadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması gerekmekte, araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde ise araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamamaktadır. Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde ise aracın kullanım şekline bakılmakta, şayet araç işletme yönetici ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılıyor ise istisna yine uygulanamamaktadır. Araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanabilmesi için ise, imal ve inşa edenin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması yeterli kabul edilmektedir. Ancak; imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet faturalarının imal ve inşa eden adına düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır (48 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

Madde: 13/ (b) – Deniz Taşıma Araçları İçin Limanlarda Yapılan Hizmetler

KDVK açısından denizcilik sektörünü yakından ilgilendiren bir diğer istisna hükmü ise 13/b bendinde yer almıştır. Bu kanun hükmüne göre, “Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler”¹³ katma değer vergisinden istisna edilmiştir. 15 Seri Nolu KDVG¹⁴ de belirtildiği üzere, sözkonusu istisna hükmünün ancak “seyrüsefere ilişkin olma” halinde geçerliliği bulunmaktadır (Alptürk, 2006: 63).

Madde:13/(e) - Limanların İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İçin Yapılan Mal Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri

Kanunun 13/(e) maddesi denizcilik faaliyetleriyle ilgili diğer bir istisnayı teşkil etmekte olup “Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri” katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Madde:14 – Transit Taşımacılık

¹³ 13-(b) maddesi istisnasına ilişkin olarak 15, 87, 88 ve 93 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile 2004-9 Sayılı KDV Sirkülerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

15 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (B/1) bölümünü değiştiren 87 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (18.06.2003 tarih ve 25142 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır) “B.Araçlara İlişkin İstisna” başlıklı bölümünde; “İstisna kapsamına, yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere, araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır” açıklamalarına yer verildiği görülmektedir.

87 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin “B.Araçlara İlişkin İstisna” başlıklı bölümüne açıklayıcı hüküm getiren 88 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (01.09.2003 Tarih ve 25216 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır) “C.Araçlara İlişkin İstisna” başlıklı bölümünde ise, öncelikle 87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümüne atıf yapılmış ve sözkonusu bölümde “Katma Değer Vergisi Kanununun 13/b maddesindeki istisna hükmünün yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere araçların seyrüseferine ilişkin olarak yapılan her türlü hizmet için geçerli olacağı” hükmüne yer verilmiş olduğu belirtildikten sonra, “Bu nedenle, daha önce yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler için istisna uygulanmayacağı gerekçesiyle yapılan her türlü tarhiyata ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilaftan vazgeçilmesi, yaratılmış ihtilaflarla ilgili olarak Bakanlığımız veya vergi daireleri aleyhine verilmiş yargı kararı bulunması halinde bu kararların bir üst mercide dava konusu yapılmaması uygun görülmüştür” açıklaması getirilmiştir.

93 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (19.01.2005 Tarih ve 25705 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır) “1.1.Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna” başlıklı bölümünde ise “liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçları için ifa edilen hizmetler **tam istisna** kapsamında işlem görecektir. İstisna kapsamına yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler ile araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır” açıklamasının getirildiği görülmektedir.

19.02.2004 Tarih, 2004-9 Sayı ve “Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Verilen Hizmetler” konulu KDV Sirkülerinde ise istisna kapsamına giren hizmetler ayrı ayrı sayılmış olup, şu şekildedir; Tahmin ve tahliye, yükün shiftingi (yükün aktarılması), limbo, vinç hizmeti, lashing (kilitleme ve bağlama), unlashing (kilit ve bağ çözme), nezaret hizmeti, ambar kapağı açma/kapama hizmeti, gemi işgalie, gemi fuzuli işgalie hizmeti, gemi shiftingi (gemi aktarma), gemilerin atıklarının alınması, tekrar sevk konteynerler (transit).

¹⁴ 21.07.1985 Tarih ve 18818 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kanunun “Transit Taşımacılık” başlıklı 14. maddesinde “*Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır*” hükmü getirilmiştir.

Sözkonusu istisna ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınabilmektedir.

Bakanlar Kurulu 14. madde ile kendisine verilen yetkiyi, 84/8889 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁵ ile kullanarak, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan aşağıdaki taşıma işlerini vergiden istisna etmiştir;

--Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,

--Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de son bulan,

--Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren deniz taşıma işleri.

Madde:16 - İthalat İstisnası

KDVK’nun “İthalat İstisnası” başlıklı 16. maddesine göre “*Teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali*” KDV’den istisna edilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kapsamda yer alan deniz araçlarının ithali de katma değer vergisinden istisna olacaktır. Sözkonusu istisnanın uygulanabilmesi için ise teslim ve hizmetlerin, deniz araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda esas faaliyeti deniz taşımacılığı olmayan deniz aracı sahiplerinin limanlarda sağlanan katma değer vergisi istisnasından yararlanması mümkün olmamaktadır (Soylu, 2004:72).

4.5. Özel Tüketim Vergisi Kanunu

ÖTVK’nin “Verginin Konusu” başlıklı 1/(b) maddesine göre “*Bu Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir*” hükmü gereğince, (II) sayılı listede yer alan deniz araçları için vergi mükellefiyetinin sözkonusu olabilmesi için “ilk iktisab” şartı getirilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla ikinci el deniz aracı alımlarında “ilk iktisab” sözkonusu olmadığından, sözkonusu ikinci el alımlarda özel tüketim vergisi de sözkonusu olmayacaktır (Ceyhan, Erişim Tarihi: 20.05.2009).

Diğer taraftan (II) Sayılı listede belirtildiği üzere şişirilebilme özelliği olanlar ile birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyen eğlence ve spor tekneleri ile kürekli kayıklar ve kanolar ticari olup olmadığına bakılmaksızın vergiden istisna edilmişlerdir. Görüldüğü gibi burada vergi istisnası sınırı birim ağırlık olarak 100 kilogram olarak belirlenmiş olup, 100 kilogram ağırlığı geçen yat ve diğer eğlence ve spor teknelerinin ÖTV’ye tabi olduğu açıktır. Nitekim II Sayılı listede bu tür deniz araçları için % 8 oranında ÖTV alınması öngörülmüştür.

5868 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na¹⁶ göre; “*Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Sicili’ne kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlarla, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi sıfıra indirilmiştir*” hükmü yer almakta olup, bu kararın uygulanması 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Kabotaj hattında tanınan böyle bir yakıt istisnası hakkında yararlanma şartları ile ÖTV tutarı sıfıra indirilen deniz yakıtları (motorin ve fuel oil) ise 6 seri numaralı ÖTVGT’de¹⁷ ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İlgili tebliğde, Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilecek deniz araçları; “*Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve DTO’ya kayıtlı, kabotaj hattında çalışan, Gemi Adamları*

¹⁵ 28/12/1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶ 16.07.2003 tarih ve 25170 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁷ 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yönetmeliğinde¹⁸ tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ve hizmet gemileri” olarak belirlenmiştir.

Kararname kapsamında teslim edilen deniz yakıtları; kararname kapsamına giren deniz araçlarının ana ve yardımcı makinelerinde kullanılan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P) numaraları ile belirtilen yakıtlar olup aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 4: ÖTVK’na ekli (I) Sayılı Listede Yer Alan Deniz Araçlarının kullandığı Deniz Yakıtlarına İlişkin ÖTV Tutarları

| G.T.İ.P numarası | Yakıt Cinsi | Vergi Tutarı (TL) | Birimi |
|-------------------------------------|---|-------------------|----------|
| 2710.19.41.00.11 | Motorin (Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05’i geçmeyenler) | 1,1545 | Litre |
| 2710.19.45.00.11 | Motorin (Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05’i geçen fakat %0,2’yi geçmeyenler) | 1,0845 | Litre |
| 2710.19.49.00.11-ve .13-.14-.15-.16 | Motorin ve Deniz Motorinleri (Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2’yi geçenler) | 1,0845 | Litre |
| 2710.19.61.00.11 | Fuel Oil (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1’i geçmeyenler) | 0,2370 | Kilogram |
| 2710.19.65.00.11 | Fuel Oil (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2’i geçen fakat% 2,8’i geçmeyenler) | 0,2240 | Kilogram |
| 2710.19.69.00.11 ve (.12-.23 arası) | Fuel Oil ve Denizcilik Yakıtları (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8’i geçenler) | 0,2240 | Kilogram |

Kaynak: www.gib.gov.tr

Kararname kapsamında teslim edilen ve yukarıda kapsamı belirtilen deniz yakıtı, ait olduğu deniz aracının ihtiyacı için kullanılacak olup, bu yakıtın hiçbir şekilde bir başka gerçek ya da tüzel kişiye satılması veya devredilmesi sözkonusu olmamaktadır.

4.6. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

5897 Sayılı Kanunun 2. maddesi hükmü ile özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden 197 Sayılı MTVK’nun 6. maddesinin (III) Sayılı Tarifesine göre¹⁹ daha önce alınmakta olan motorlu taşıtlar vergisi kaldırılmıştır. Böylece liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş ve özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler için MTV yükümlülüğü 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren kaldırılmış olmaktadır.

4.7. Damga Vergisi Kanunu

4490 sayılı Kanunun 12. maddesine göre “Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara,

¹⁸ 31.07.2002 tarih ve 24832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁹ 197 sayılı Kanunun 6. maddesinde yer alan (III) Sayılı tarifenin 5897 Sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki şekli aşağıdaki gibidir;

| Cinsi ve Motor Gücü (BG) | Taşıtların Yaşları İle Her Motor Gücü Birimi (BG) için Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (YTL) | | | |
|---|---|---------|----------|------------------|
| | 1-3 yaş | 4-5 yaş | 6-15 yaş | 16 ve yukarı yaş |
| Yat, Kotra ve Her Türlü Motorlu Özel Tekneler | | | | |
| 10-20 BG’ne kadar | 21,15 | 14,09 | 7,04 | 2,79 |
| 21-50 BG’ne kadar | 28,20 | 21,15 | 12,68 | 5,61 |
| 51-100 BG’ne kadar | 35,26 | 28,20 | 16,91 | 7,04 |
| 101-150 BG’ne kadar | 42,31 | 35,26 | 21,15 | 9,86 |
| 151 BG ve yukarı | 63,48 | 49,37 | 28,20 | 14,09 |

banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar". Bu hükmün bir gereği olarak, TUGS'ye kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukavelelerinin; damga vergisi, harç, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve fonlara tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

İhracatı teşvik belgesi veya vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış olması ve kazanılan navlun belgesinin serbest döviz olarak yurda getirilmesi şartıyla; deniz taşımacılık faaliyetleri ile ilgili navlun sözleşmeleri de, damga vergisi ve harçtan istisnadır. Yurt dışında düzenlenen Charter sözleşmelerine ait damga vergisinden acenteler sorumludur. Kırkambar veya taşıtanlarla yapılan Charter sözleşmelerinde ise, gerek taşıtanlar gerekse taşıma acentasının müteselsilen sorumlulukları bulunmaktadır (Alptürk, 2006: 65-66).

4.8. 5897 Sayılı Kanun

Kanununun 12. maddesinde bağlama kütüğüne kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden alınacak olan harç tutarlarına yer verilmiştir. Maddenin devamında ise aracın boyunun tespitinde bir metreden küçük değerler dikkate alınmayacağı belirtilmiş olup, harçlara ilişkin istisna hükmüne yer verilmiştir. Buna göre "*Münhasıran deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçları için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri bu bölümdeki harçlardan müstesnadır*". Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bağlama kütüğüne bağlı olmakla birlikte gemi, deniz ve iç su araçlarının deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde bulunmaları durumunda bu deniz araçları için harç istisnası sözkonusu olacaktır.

4.9. 492 Sayılı Harçlar Kanunu

HK ile ilgili istisna hükümlerine "Harçtan Müstesna Tutulan İşlemler" başlıklı 98. maddede yer verilmiştir. Kanununun 98/(b) maddesinde "*Mücbir sebeplerden dolayı limana uğrayan ticaret gemileri ile her nevi deniz ürünleri avında kullanıldıkları müddetçe av, havuz, depo gibi özel tertibatı bulunan milli balık ve sünger gemilerine verilecek yola elverişlilik belgeleri*", 98/(c) maddesinde ise "*Turist nakleden ve başkaca ticari işlemde bulunmayan turist gemileriyle, ilmi mevzularda kullanılan gemilerin yola elverişlilik belgeleri*" harçlardan istisna edilmiştir.

Denizcilik sektörü ve faaliyetlerine ilişkin olarak buraya kadar yapmış olduğumuz gerek vergisel yükümlülükler ve gerekse vergi harcaması hükümlerine ilişkin açıklamalarımızı karşılaştırma kolaylığı da sağlaması açısından ayrı bir tabloda göstermek faydalı olabilecektir.

Tablo 5: Türk Mali Mevzuatında Yer Alan Kanun ve Diğer Alanlarda Denizcilik Sektörüne İlişkin Mali Yükümlülükler ve Vergi Harcaması Hükümleri

| Kanun Adı | Mali Yükümlülükler | Vergi Harcaması Hükümleri |
|---|---|--|
| Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu | -- Madde 10: TUGS'ne kayıtlı olan gemilerde ve yatlarda çalışan gemi adamları Türk sosyal güvenlik ve bireysel ve toplu iş hukuku mevzuatına tabidir. --Madde 12: TUGS'ne kayıtlı olan gemi ve yatların sicile kaydı esnasında alınan kayıt harcı --Madde 12: Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan gemi ve yatların, sicile kayıtlı olduğu her takvim yılı için alınan yıllık tonaj harcı | --Madde 12: TUGS'ne kayıtlı olan gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar için gelir , kurumlar vergisi ve fon istisnası --Madde 12: TUGS'ne kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri için damga vergisi, harç, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve fon istisnası |
| Gelir Vergisi Kanunu | --Madde 37: Otuzyedinci madde hükmü kapsamında; Deniz, nehir ve göllerde yolcu ve/veya eşya taşıma faaliyeti ile uğraşanlar ile deniz ürünleri ticareti faaliyetinde bulunanların elde etmiş olduğu kazançların gelir vergisi mükelleflerince elde edilmesi durumunda gelir vergisi mükellefiyeti , kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilmesi durumunda kurumlar vergi mükellefiyeti --Madde 52: Elliikinci madde hükmü gereği olarak; Deniz, nehir ve göllerde, balık avcılığı ve balık üretimi ile bunların satışının zirai kazanç sayılması sebebiyle gelir vergisi mükellefiyeti --Madde 70: Gemi ve gemi payları ile bilim motorlu tahmil-tahliye araçlarının kiralanmasından elde edilen iratların, gayrimenkul sermaye iradı sayılması sebebiyle, gelir vergisini mükellefiyeti --Madde 41/(8): "Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri ile amortismanlarının KKEG olarak kabul edilerek beyannameye eklenmesi | NOT: Gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna tutulması için, bunların TUGS'ne kayıtlı olması şartı getirilmiş olup, sözkonusu istisna hükmü GVK'da değil, 4490 Sayılı Kanunun 12. maddesinde yer almıştır. |
| Kurumlar Vergisi Kanunu | --Madde 1: KVK'nun 1. maddesinin 2. bendine göre ve GVK 37. hükmü kapsamında; Deniz, nehir ve göllerde yolcu ve/veya eşya taşıma faaliyeti ile uğraşanlar ile deniz ürünleri ticareti faaliyetinde bulunanların elde etmiş olduğu kazançların, kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilmesi durumunda kurumlar vergi mükellefiyeti -- Madde 23: Ticari ve arzi ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının yolcu, yük ve bagaj taşıma ücretleri ile navlun sözleşmesi komisyon ve ücretleri toplamından oluşan hasılatlarına deniz taşımacılığı için belirlenmiş % 15 oranındaki "ortalama emsal oranı"nın uygulanarak vergi matrahının tesbiti --1 Seri Nolu KVGT: Gemi işletmeciliği kapsamında değerlendirilmeyen işlerde kullanılan yüzer otel veya restoran şeklindeki gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsa bile söz konusu istisnalardan yararlanamamaları sebebiyle, sözkonusu deniz araçları kazançları için kurumlar vergisi mükellefiyeti --69 Seri Nolu KVGT: TUGS'ne kayıt ettirilen gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine rağmen, söz konusu gemi işletmeciliğinden elde edilen kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler için menkul sermaye iradı ve gelir vergisi mükellefiyeti --Madde 11/f: Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanlarının K.K.E.G olarak kabul edilerek beyannameye eklenmesi | NOT: Gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna tutulması için, bunların TUGS'ne kayıtlı olması şartı getirilmiş olup, sözkonusu istisna hükmü KVK'da değil, 4490 Sayılı Kanunun 12. maddesinde yer almıştır. |
| Özel Tüketim Vergisi Kanunu | --Madde 1(a) hükmü gereğince deniz araçlarının kullanmış olduğu deniz yakıtlarına ilişkin (I) sayılı listede yer alan ÖTV mükellefiyeti --Madde 1/(b)'de belirtildiği üzere (II) sayılı listede yer alan deniz araçlarından kayıt ve tescile tabi olanlarının ilk iktisabı durumunda bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV mükellefiyeti | --Madde 1(b): Denizde seyretmeye mahsus, fakat 18 gros tonilatoyu geçen gezinti gemilerinin ilk iktisabında ÖTV istisnası --Madde 1(b): Şişirilebilme özelliği olanlar ile birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyen eğlence ve spor tekneleri ve ağırlıklarına bakılmaksızın kürekli kayıklar ve kanolar için ÖTV istisnası |
| Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu | | NOT: Kanunun 1/(c) hükmüne istinaden, Kanunun 6. maddesinde yer almakta olan (III) Sayılı tarifinin, 30.06.2009 tarih ve 5897 Sayılı Kanunla kaldırılmış olması sebebiyle, bu tarihten itibaren yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler için motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti kaldırılmıştır |

Tablo 5: (Devamı...)

| | | |
|-----------------------------------|---|---|
| Katma Değer Vergisi Kanunu | <p>--Madde 1/1hükmü gereği olarak Türkiye limanları arasında yapılan yük ve yolcu taşıma hizmetleri, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsun veya olmasın gemilerin ve yatların devredilmesi ve deniz ürünleri ticareti üzerinden KDV mükellefiyeti</p> <p>--Madde 1/3-f; GVK'nun 70/7. maddesine işaret eden KDVK'nun 1/3-f hükmüne göre GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri üzerinden KDV mükellefiyeti</p> | <p>--Madde 13-(a): Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler için KDV istisnası</p> <p>--Madde 13/(b): Deniz taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler için KDV istisnası (seyrüsefere ilişkin olma şartıyla)</p> <p>--Madde 13/(c): Limanların inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptırın mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri için KDV istisnası</p> <p>--Madde 14: Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri için KDV istisnası</p> <p>--Madde 16: Teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali kapsamında yer alan deniz araçlarının ithali için KDV istisnası</p> |
| Damga Vergisi Kanunu | <p>--Madde 1 hükmü gereğince (I) sayılı tabloda IV.Bölüm 1-b fıkrasında yer alan "Maaş, ücret... ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile..... kağıtlar" için binde 6 DV mükellefiyeti</p> | <p>NOT:Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri, damga vergisi, harçlar, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve fonlardan istisna edilmiş olup, sözkonusu istisna hükmü DVK'da değil, 4490 sayılı Kanunun 12. maddesinde yer almıştır.</p> <p>--İhracatı teşvik belgesi veya vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış olması ve kazanılan navlun belgesinin serbest döviz olarak yurda getirilmesi şartıyla; deniz taşımacılık faaliyetleri ile ilgili navlun sözleşmeleri için DV ve harç istisnası.</p> |
| 5897 Sayılı Harçlar Kanunu | <p>--Madde 4: 492 Sayılı Harçlar Kanununda yer alan (8) sayılı tarifeye yapılan ekleme ile bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden alınacak harç mükellefiyeti</p> | |
| Harçlar Kanunu | <p>--Madde 18: Bir geminin tahliye ve teslimine ilişkin icra takiblerinde tahsil harcı mükellefiyeti</p> <p>--Madde 95: Gemi ve liman işlemlerinde, Kanuna bağlı (7) sayılı tarifede yazılı olanlar için gemi ve liman harçları mükellefiyeti</p> <p>--Madde 96: İnşa halindeki gemilere mahsus sicil işlemleri için harç mükellefiyeti</p> <p>--5897 Sayılı Kanunun 4. maddesi ile (8) sayılı tarifeye yapılan ekleme ile bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden alınan harç mükellefiyeti</p> | <p>--Madde 98/(b): Mücbir sebeplerden dolayı limana uğrayan ticaret gemileri ile her nevi deniz ürünleri avında kullanıldıkları müddetçe av, havuz, depo gibi özel tertibatı bulunan milli balık ve sünger gemilerine verilecek yola elverişlilik belgeleri için harç istisnası</p> <p>--Madde 98/(c): Turist nakleden ve başkaca ticari işlemde bulunmayan turist gemileriyle, ilmi mevzularda kullanılan gemilerin yola elverişlilik belgeleri için harç istisnası</p> |

Kaynak: İlgili Kanun, Tebliğ, Mukteza, Sirküler ve Kararnamelerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 6: Mali Yükümlülükler ve Vergi Harcaması Hükümleri Açısından Denizcilik Sektörü Faaliyetlerinin Kapsamı

| Kanun Adı | Mali Yükümlülüklerle İlgili Faaliyetlerin Kapsamı | Vergi Harcaması Hükümleri İle İlgili Faaliyetlerin Kapsamı |
|---|--|---|
| Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu | --TUGS'ne kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan gemi adamları --TUGS'ne kayıtlı gemi ve yatlar | -- Gemi ve yat işletmeciliği ile bunların devirleri --Gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri |
| Gelir Vergisi Kanunu | --Deniz, nehir ve göllerde yolcu, eşya taşıma faaliyeti -- Deniz ürünleri ticareti -- Deniz, nehir ve göllerde, balık avcılığı, balık üretimi ve satışı -- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının kiraya verilmesi -- Yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan gider ve amortismanları | |
| Kurumlar Vergisi Kanunu | --Deniz, nehir ve göllerde yolcu, eşya taşıma faaliyeti -- Deniz ürünleri ticareti -- Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına kadar yolcu, yük ve bagaj taşıma işi ile navlun sözleşmeleri -- Yüzer otel veya restoran şeklindeki gemi ve yatların gemi işletmeciliği kapsamında değerlendirilmeyen işlerde kullanılması -- TUGS'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması -- Yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan gider ve amortismanları | |
| Katma Değer Vergisi Kanunu | -- Türkiye limanları arasında yapılan yük ve yolcu taşıma hizmetleri , --TUGS'ne kayıt şartı aranmaksızın gemilerin ve yatların devredilmesi -- Deniz ürünleri ticareti -- Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının kiraya verilmesi | -- Deniz taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı -- Deniz taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler -- Limanların inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi amacıyla yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri -- Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri --İstisna kapsamındaki deniz araçlarının ithali |
| Özel Tüketim Vergisi Kanunu | --(I) Sayılı listede yer alan deniz yakıtları --(II) Sayılı listede yer alan deniz araçlarının ilk iktisabı | -- Denizde seyretmeye mahsus ve 18 gros tonilatoyu geçen gezinti gemileri -- Şişirilebilme özelliği olanlar ile birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyen eğlence ve spor tekneleri ve ağırlıklarına bakılmaksızın kürekli kayıklar ve kanolar |
| Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu | | |
| Damga Vergisi Kanunu | Gemi ve yatlarda çalışan personele ödenen maaş, ücret ve kanunda belirtilen her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar | --İhracatı teşvik belgesi veya vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış olması ve kazanılan navlun belgesinin serbest döviz olarak yurda getirilmesi şartıyla; deniz taşımacılık faaliyetleri ile ilgili navlun sözleşmeleri |
| 5897 Sayılı Kanun | -- Bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçları | |
| Harçlar Kanunu | -- Geminin tahliye ve teslimine ilişkin icra takipleri -- Gemi ve liman işlemleri -- İnşa halindeki gemiler | |

Kaynak: İlgili Kanun, Tebliğ, Mukteza, Sirküler ve Kararnamelerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur

5. Sonuç

Bu çalışmada dünya ticareti içerisinde kara ve havayolu ulaşımının önünde en önemli yere sahip olan denizcilik sektör ve faaliyetlerine ilişkin mali mevzuat, mali yükümlülükler ve vergi harcaması hükümleri açısından ayrı ayrı incelenip değerlendirilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde Kabotaj Kanunu'nun 1926 yılında kabul edilmesiyle belirli bir ivme kazanan denizcilik sektöründe, ilk önemli mevzuat olarak kabul edilen ve halen yürürlükte olan "Deniz Ticaret Kanunu" 1929 yılında yürürlüğe sokulmasını izleyen yıllarda denizcilik sektörüne ilişkin birçok mali hüküm, ilgili olduğu farklı kanun ve düzenlemeler içerisinde yerini almıştır. Zaman içerisinde de günün koşullarına göre mali mevzuat içerisinde bazı hükümlerin kaldırıldığı, yeni hükümlerin getirildiği veya bazı hükümlerde değişikliklere gidildiği izlenmektedir.

Vergilemede genellik ve eşitlik ilkesinden sapmayı ifade eden vergi harcaması kavramını "vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelirler" olarak tanımladığımızda, istisna ve muafiyetler, indirimler, mahsuplar ve vergi erteleme şekline ortaya çıkan vergi harcaması uygulamalarının denizcilik sektörü ve faaliyetleri üzerinden alınan mali yükümlülükler ve bu yükümlülükler yer veren mali mevzuat içinde de uygulama alanı bulduğu görülmektedir.

Çalışmamızda denizcilik sektör ve faaliyetleriyle ilgili mevzuat 9 ayrı kanun (TUGSK, GVK, KVK, KDVK, ÖTVK, MTVK, DVK, 5897 Sayılı Kanun ve HK) ve bu kanunlarla ilgili olarak çıkarılan tebliğ, bakanlar kurulu kararları, sirküler ve muktezalar kapsamında incelenip değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda denizcilik sektörü ve faaliyetleriyle ilgili mali mevzuatımız incelendiğinde gerek mali yükümlülükler ve gerekse de vergi harcaması hükümlerine ilişkin aşağıdaki tespitleri yapmamız mümkündür;

-- Türk denizciliğinin geliştirilmesinin hızlandırılması ve ekonomiye katkısının artırılması amacıyla 1999 yılında yürürlüğe giren TUGSK'nun mali hükümlerine yer veren 12. maddesinde kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı olmak üzere iki tür mali yükümlülüğe yer verilmişken, yine aynı maddede TUGS'ne kayıtlı gemi ve yatlarından işletilmesi ve devriyle ilgili kazançların gelir ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisna edilmesi ile yine TUGS'ne kaydedilecek gemi ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukavelelerinin damga vergisi, harç, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve fonlardan istisna edilmesi gibi vergi harcaması hükümlerine yer verilmiştir.

--GVK'nun 37. maddesi hükmü gereği deniz, nehir ve göllerde yolcu ve/veya eşya taşıma faaliyeti ile uğraşanlar ile deniz ürünleri ticareti faaliyetinde bulunanların elde etmiş olduğu kazançlar ticari kazanç sayılmış ve gelir vergisi mükellefiyetine tabi tutulmuştur. 52. maddeye göre ise deniz, nehir ve göllerde, balık avcılığı ve balık üretimi ile bunların satışını yapan mükelleflerin vergilendirilmesi zirai kazanç sayılarak gelir vergisine tabi tutulmuştur.

--KV açısından ilk mali yükümlülük ise GVK'nun 37. maddesine istinaden deniz, nehir ve göllerde yolcu ve/veya eşya taşıma faaliyeti ile uğraşanlar ile deniz ürünleri ticareti faaliyetinde bulunanların elde etmiş olduğu kazançların bir kurum tarafından elde edilmesi sonucu kurumlar vergisi mükellefiyetinin sözkonusu olmasıdır. Diğer bir mali yükümlülük ise dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumları ile ilgili olup, yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerin toplamına % 15 oranındaki ortalama emsal nispetinin uygulanması sonucu bulunan vergi matrahının kurumlar vergisi oranı ile çarpımı sonucunda ödenecek kurumlar vergisi tutarı bulunmaktadır. KV açısından diğer bir mali yükümlülük de 69 Seri Nolu KVGT'ne göre, TUGS'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılmasının menkul sermaye iradı sayılarak vergilendirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

--KDVK'nda da denizcilik sektörü ve faaliyetleri açısından gerek mali yükümlülük ve gerekse de vergi harcaması hükümlerine geniş şekilde yer verildiği görülmektedir. Sözkonusu mali yükümlülükler; Türkiye limanları arasında yapılan yük ve yolcu taşıma hizmetleri, TUGS'ne kayıt şartı aranmaksızın gemilerin ve yatların devredilmesi ile deniz ürünleri ticareti işlemleri, motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının kiraya verilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

--ÖTV açısından denizcilik faaliyetleri ile ilgili olarak biri (I) sayılı listede yer verilen deniz yakıtları, diğeri de (II) sayılı listede yer alan deniz araçlarının ilk iktisabından olmak üzere iki vergileme alanı bulunmaktadır.

--MTV'nde yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler için daha önceden alınmakta olan MTV, 30.06.2009 tarih ve 5897 sayılı Kanunla kaldırılmış olup, bu tarihten itibaren sözkonusu mali yükümlülüğün kaldırıldığı görülmektedir.

--DVK yükümlülüğü ise Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yer almış olup, gemilerde çalışan personele ödenen maaş, ücret ve kanunda belirtilen her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar üzerinden binde 6 oranında damga vergisi yükümlülüğü bulunmaktadır.

--06.05.2009 tarih ve 5897 Sayılı Kanun ile 492 sayılı Harçlar Kanununda yer alan (8) sayılı tarifeye ekleme yapılmış ve sözkonusu tarifede yeni oluşturulan "Bağlama Kütüğü"ne kaydedilecek gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden alınacak harç tutarları belirlenmiştir.

--HK açısından ise dört tür mali yükümlülük öngörülmüş olup bunlar; Geminin tahliye ve teslimine dair olan icra takiplerinde tahsil harcı; Gemi ve liman işlemlerinde (7) sayılı tarifeye göre alınan harçlar; İnşa halindeki gemilerin sicil işlemlerinde alınan harçlar; 5897 Sayılı Kanun ile (8) sayılı tarifeye yapılan ekleme ile bağlama kütüklerine kaydedilen gemi, deniz ve iç su araçlarına verilecek ruhsatnamelerden ve bunların vizelerinden alınacak harçlar.

Genel olarak değerlendirdiğimizde, çalışmamızda denizcilik sektörü ve faaliyetleriyle ilgili geniş bir alanı kapsayan mevzuatın mali yükümlülükler boyutu, özellikle vergilemede genellik ve eşitlik ilkesini bozucu vergi harcaması uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmış olup, vergi muafiyeti, istisnası, oran indirimleri, mahsup veya vergi erteleme şeklinde ortaya çıkabilecek olan vergi harcaması uygulamalarının geniş bir yer teşkil ettiği ortaya çıkmış bulunmaktadır. Bunun en önemli sebeplerinden birisi özellikle uluslararası alanda tanınan mali teşviklere paralel olarak Türk denizcilik sektörünün geliştirilmesi ve güçlendirilmesi ve böylece uluslararası alanda rekabet edebilir hale getirilmesidir. Bu durum bir gereklilik olarak kabul edildiğinde Türk denizcilik sektörüne tanınan mali teşviklerin ve vergi harcaması uygulamalarına izin veren mali hükümlerin yerinde görülmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Diğer taraftan bu gereklilikten farklı olarak toplumun belirli kesim, bölge, kişi veya kuruluşlarının vergi dışında tutulmasına imkan veren ve devletin vergi kaybından başka bir anlam taşımayan verimsiz vergi harcaması hükümlerinin ise Anayasada yer verilen genellik ve eşitlik ilkesini bozması sebebiyle uygulama alanının çok özel durumlar dışında sınırlı tutulması gerektiğini düşünmekteyiz.

KAYNAKLAR

- AKTAN, Coşkun Can, (2001); Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- ALPTÜRK, Ercan, (2006); “Finansal ve Vergisel Boyutlarıyla Deniz Taşımacılık Sektörü”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl 29, Sayı 216.
- ATAR, Yavuz, (1991); Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya.
- BAŞARAN, Murat, (2002); “Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:163.
- CEYHAN, Sami, (2006); “Deniz Araçları ve İlgili Teçhizatın İthalatında Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi İstisnası”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 164, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi, [Erişim Tarihi:20.05.2009].
- COŞKUN, Kemal ve Yasin BİLEN, (2002); “Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’inde Vergi Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı 246.
- ÇAKIR, Veysel ve Tuğrul ÖZSÜT, (2000); “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile Sağlanan Vergisel Teşvikler”, [http://turmobil.org.tr/turmobil/basin/25-08\(3\).htm](http://turmobil.org.tr/turmobil/basin/25-08(3).htm), Erişim Tarihi: 12.04.2009.
- ÇELİKKAYA, Ali;(2008) “Dünyada ve Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri”, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul.
- ERİŞTİ, Murat, (2003); “Denizcilik Sektörünü İlgilendiren TUGS Kanunu, Uygulaması ve Bir Sorun”, http://www.alomaliye.com/murat_eristi_tugs.htm, Erişim Tarihi: 12.05.2009.
- KULU, Bahattin, (2000); “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, Vergi Dünyası, Sayı:228.
- PEDÜK, Türkben, (2006); “Negatif Vergi Harcaması”, Vergi Dünyası, Sayı: 297.
- PEHLİVAN, Osman, (2006), Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon.
- SOYLU, Tunahan, (2004); “Deniz Taşıtlarının Vergilendirilmesinde Hususi Ticari Ayrımı”, Vergi Dünyası, Sayı:277.
- ŞİŞMAN, Bülent, (2006); Yılmaz Kaya, “Vergi Kanunları Dışında Düzenlenen Vergisel Teşvikler”, Vergi Dünyası, Sayı-294.
- TAŞ, Metin, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, İçinde: Anayasal Mali Düzen XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs 1998, T.C. Marmara Üniv. Maliye Araş. Ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, İstanbul, 2000.
- YETKİNER Erkan ve R.Yaşar DURUSOY, (2006), “Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Sağlanan Vergisel Avantajlar”, Sayı:299, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4357>, Erişim Tarihi:17.03.2009.
- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 5897 Sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında KHK İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 492 Sayılı Harçlar Kanunu

1 ve 69 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Teblięleri
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2007 tarih ve KVK-5 Sayılı Özelgesi
15, 48, 87, 88 ve 93 Seri Nolu KDV Genel Teblięleri
1984/8889 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
2003/5868 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
2004-9 Sayılı KDV Sirküleri
6 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği