

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DENİZ TİCARETİNİ VERGİLENDİRMENİN
TÜRKİYE’NİN ULUSLARARASI DENİZ
TİCARETİNDEKİ REKABET GÜCÜ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

CEM ÜSTÜNER

Danışman
Prof.Dr. Fevzi DEVRİM

2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Deniz Ticaretini Vergilendirmenin Türkiye’nin Uluslararası Deniz Ticaretindeki Rekabet Gücü Açısından Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

CEM ÜSTÜNER

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Deniz Ticaretini Vergilendirmenin Türkiye'nin Uluslararası Deniz
Ticaretindeki Rekabet Gücü Açısından Değerlendirilmesi

Cem ÜSTÜNER

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Hukuk Programı

Bu çalışmamızda ülkemizdeki vergi uygulamaları açısından sektörü ilgilendiren hususların ve problemlerin somut olarak ortaya konması ve gerçekten vergi uygulamalarının sektörün rekabet gücünü etkileyip etkilemediğinin tespit edilmesi hedeflenmiştir.

Yapılan tespitler doğrultusunda getirilecek çözümlerin sektörün rekabet şartlarının geliştirilmesine yardımcı olması ümit edilmektedir. Sektörle ilgili sağlanan teşviklerin hedeflenen amaç doğrultusunda yeterli olması, sağlanmayan teşviklerin örnek ülkeler baz alınarak sağlanması ve ilgili düzenlemelerde yeterli açıklığın sağlanması beklenmektedir.

Çalışmamızda öncelikle denizcilik sektörünün kapsamı belirlenmiş, Türkiye ve dünyada sektörün durumu ortaya konmaya çalışılmıştır. Daha sonra konumuz ve uzmanlık alanımız gereği Türkiye'deki vergi uygulamalarının bu duruma gelmesinde bir etkisi olup olmadığı ve nelerin daha iyi yapılabileceğinin belirlenmesi için ülkemizde sektöre yönelik vergi mevzuatı açıklanmıştır.

Mevcut düzenlemeler içinde sektörün rekabet gücünü olumsuz etkileyen birçok konu belirlenmiştir. Bunlar çözüm önerileri ile birlikte sunulmuştur.

Çalışmanın neticesinde açıklanan konular çerçevesinde sektöre ilişkin vergi mevzuatının sektörün uluslararası rekabet gücünü etkileyip etkilemediği tartışılmıştır.

Anahtar kelimeler: 1) Rekabet, vergi, Deniz Ticareti.

**ABSTRACT
MASTER THESIS**

**Evaluation Of Taxation Of Maritime Trade According To The Competition
Power Of Turkey In International Maritime Trade
Cem ÜSTÜNER**

**Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Branch of Finance
Financial Law Programme**

In this paper, we aimed to determine the issues and problems of the sector related to tax applications in Turkey and whether tax applications affected sector's competitive power.

In light of our findings, it is expected that solutions would assist improving sector's competitive conditions. It is targeted that the incentives related with the sector being adequate, taking the examples of other countries the incentives which are not provided should be established and clear definitions in the legislations should be declared.

In this study, first, we determined the extend of maritime sector and then sector's present conditions all over the world. Second, as necessary for our metier and issue, we explained tax legislation of sector with the aim of whether tax applications of Turkey affected the existing situation.

We have presented several issues in the current legislations which are negatively effecting the competitive power. These are presented with the potential solution proposals.

In the final section, we discussed whether sector's tax legislation has affected sector's international competitive power within the frame work of issues we investigated.

Key words: 1) Competition, Tax, Maritime trade.

İÇİNDEKİLER
DENİZ TİCARETİNİ VERGİLENDİRMENİN TÜRKİYE’NİN
ULUSLARARASI DENİZ TİCARETİNDEKİ REKABET GÜCÜ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

YEMİN METNİ	II
ÖZET	III
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER	V
TABLolar LİSTESİ	IX
EKLER LİSTESİ	X
KISALTMALAR	XI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN KISA TARİHİ VE ÖNEMİ

1.1. DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN KAPSAMI	5
1.1.1. Deniz Ulaştırması (Deniz Ticaret Filoları)	8
1.1.2. Deniz Turizmi	8
1.1.3. Limanlar	8
1.1.4. Gemi ve Yat İnşaa Sanayii	9
1.1.5. Su Ürünleri	9
1.1.6. Diğer	9
1.2.DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN ULUSLAR ARASI TİCARET İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ	9
1.2.1. Deniz Ulaştırması	11
1.2.1.1.Deniz Ticaret Filosu	11
1.2.1.2.Ülkelerin Milli ve Yabancı Bayraktaki Gemileri	12
1.2.1.3.Deniz Taşımacılığı	14
1.2.2.Deniz Turizmi	14
1.2.3.Limanlar	17
1.2.4.Gemi İnşaa Sanayii	19
1.2.5.Su Ürünleri	20

İKİNCİ BÖLÜM
DENİZCİLİK SEKTÖRÜNDEKİ VERGİLEME

2.1. TUGS (TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ)	22
2.1.1.TUGS Çerçevesinde Yapılan Mali Düzenlemeler	22
2.1.2.TUGS Çerçevesinde Yapılan Mali Düzenlemelerle İlgili Açıklamalar	25
2.2.DENİZ TİCARET FİLOSUNUN (Balıkçı Fabrika Gemileri Dahil) ve GEMİ İNŞA TESİSLERİNİN TEŞVİKİ	29
2.3.GEMİ VE YAT İNŞA YATIRIMLARINDA YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI	30
2.4.YATIRIM TEŞVİK BELGESİNDE YER ALAN MAKİNE VE TEÇHİZATLARA İLİŞKİN KDV İSTİSNASI	31
2.5.DENİZLERDEN ELDE EDİLEN ZİRAİ KAZANÇLAR (Su Ürünleri)	32
2.6.GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ AÇISINDAN DENİZ ARAÇLARININ GİDERLERİ	35
2.7.GELİR VERGİSİ AÇISINDAN DENİZ ULAŞTIRMASI	36
2.7.1.Tam Mükellef Gerçek Kişiler Açısından	36
2.7.2.Dar Mükellef Gerçek Kişiler Açısından	36
2.8.KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DENİZ ULAŞTIRMASI	40
2.8.1.Tam Mükellef Kurumlar Açısından	40
2.8.2.Dar Mükellef Kurumlar Açısından	41
2.9.VERGİ CENNETLERİ	47
2.10.ÇİFTE VERGİLEMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ (ÇVÖA)	49
2.11.KDV KANUNU AÇISINDAN İNCELEME	51
2.11.1.Taşımacılık İstisnası	51
2.11.2.Hizmet İhracına Yönelik İstisna	53
2.11.3.Deniz Araçlarının Teminine Yönelik İstisna	55
2.11.4.Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler	59
2.11.5.Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları, Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşasını Yenilenmesini Genişletilmesine Yönelik KDV İstisnası Uygulaması	65

2.11.6.Milli Güvenlik Kuruluşlarının Deniz Araçları Teminine Yönelik KDV İstisnası Uygulaması	67
2.11.7.Gümrük Ve Deniz Ticaretine İlişkin Mevzuat Çerçevesindeki İthalat İşlemlerinde KDV İstisnası Uygulaması	69
2.11.8.Ardiye, Terminal Ve Depolama Hizmetleri İçin Uygulanan KDV İstisnası Uygulaması KDV Kanunu	71
2.12.ÖTV AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	73
2.12.1.Deniz Araçlarının Temininde ÖTV	73
2.12.2.Deniz Araçlarına Yakıt Tesliminde ÖTV	74
2.13.VUK AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	75
2.13.1.VUK'un Değerleme Hükümleri Açısından	75
2.13.2.VUK Uyarınca Amortisman Hesaplamaları Açısından	76
2.13.3.VUK Uyarınca Bedeli Kredi Kartı Kullanılmak Suretiyle Ödenen Taşımacılıkta Belge Düzeni	76
2.13.4.VUK Uyarınca Tankerlerden Yapılan Akaryakıt Satışlarında Düzenlenecek Belgeler (Ödeme Kaydedici Cihaz)	78
2.14.MTV AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	78
2.15.HARÇLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	79
2.16.DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	80
2.17.KAMBİYO MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	83
2.18.BSMV AÇISINDAN DEĞERLENDİRME	84
2.19.TRANSFER FİYATLANDIRMASI	84
2.20.ENFLASYON MUHASEBESİ	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI REKABET GÜCÜ AÇISINDAN TÜRKİYE'DE DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞTİRİLMESİNDE VERGİLEMENİN ROLÜ

3.1. TÜRKİYE'DE DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN BUGÜNKÜ DURUMU VE VERGİLEME BOYUTUNDAKİ SORUNLARI	88
3.1.1. Deniz Ulaştırması	88
3.1.1.1. Deniz Ticaret Filosu	88
3.1.1.2. Ulusal ve Yabancı Bayrak Açısından Durum	89
3.1.1.3. TUGS ve Milli Sicil Açısından Durum	89
3.1.1.4. Denizyolu Taşımacılığında Türk ve Yabancı Bayraklı Gemilerin Durumu	90
3.1.2. Deniz Turizmi	90
3.1.3. Limanlar	93
3.1.4. Gemi İnşa Sanayi	96
3.1.5. Su Ürünleri	98
3.2. VERGİ UYGULAMALARININ ULUSLARARASI REKABET GÜCÜNE ETKİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	100
3.3. TÜRKİYE'DE DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ YAŞANAN SORUNLAR VE SORUNLARIN ÇÖZÜMÜ İÇİN ÖNERİLER	105
SONUÇ	119
KAYNAKÇA	122
EKLER	133

TABLÖLAR LİSTESİ

TABLO 1: Denizcilik Sektörü ile İlgili Önemli Bazı Kuruluşlar	7
TABLO 2: Dünya Deniz Ticaret Filosunun İlk 30 Ülkesi (300 Grt ve üzeri)	12
TABLO 3: 30 Ülkenin Milli ve Yabancı (Major Open Registry Flags) Bayraktaki Gemileri (1000 Grt ve üzeri)	13
TABLO 4: Dünya Deniz Taşımacılığı (Milyon Ton)	14
TABLO 5: 2006 Yılındaki Önemli Limanların Elleçleme Kapasiteleri	17
TABLO 6: Denizcilik Sektörü ile İlgili MTV Oranları	79

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Yürürlükte Bulunan İkili Ticaret ve Deniz Taşımacılık Anlaşmaları	134
EK 2: Deniz Ticaret Odaları Meslek Komiteleri	136
Ek 3: Ulusal ve Uluslararası Hukuk Sisteminde Mali İkametgâhı Belirleyen Kriterler	138
EK 4Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkındaki Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğin 3 üncü Maddesinin Değişik İkinci Fıkrası Hükmü Gereğince Denizcilik Müsteşarlığınca Kabul Edilen Klas Kuruluşları Listesi	139
Ek 5 Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	140
Ek: 6 Taşıtlara İlişkin Amortisman Oranları	141
Ek 7: Kolay Bayrak Ülkeleri Listesi	142

KISALTMALAR

TTK	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
DVK	Damga Vergisi Kanunu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Bkz	Bakınız
ICOMIA	Uluslararası Marinalar Komitesi
MZ	Mukteza/Özelge
DTO	Deniz Ticaret Odaları
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
TUGS	Türk Uluslararası Gemi Sicili
MGS	Milli Gemi Sicili
TDK	Türk Dil Kurumu
t/c	Time Charter
AB	Avrupa Birliği
EEA	Avrupa Ekonomik Alanı
NAT	Yunan Gemiciler Sosyal Güvenlik Sandığı
CVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
FAO	Dünya Gıda ve Tarım Örgütü

GİRİŞ

Türk denizciliği olması gereken yerde değildir. Ülkemizde yayımlanan birçok yayın, makale, rapor ve görüşte bu durum tüm çıplaklığı ile karşımıza çıkmaktadır.

Sektöre ilişkin olarak ülkemizin coğrafi konumu dikkate alındığında ortaya çıkan bu durum son derece üzücüdür. Hele hele komşumuz Yunanistan'ın bu sektördeki durumunu özellikle deniz ulaştırması açısından ülkemizle kıyasladığımızda üzücü durumun etkisi katlanmaktadır. Oldukça yakın tarihsel geçmişleri olan iki ülkenin bu sektörde bu kadar farklı bir durumda olmasının elbet sebepleri bulunmaktadır.

Mevcut durum karşısında bir şeyler yapılması gerekmektedir. Ne yapılması gerektiği konusunda doğru adımların atılabilmesi için de bu üzücü durumun sebeplerinin doğru bir şekilde ortaya konması önceliklidir. Problemlerin doğru bir şekilde ortaya konmasının ardından gerekli çözümlerin getirilebilmesi için de mücadele edilmesi gerekmektedir.

Bu noktada baskı gruplarının etkisini göz ardı etmemek gerekmektedir. Sektörü ilgilendiren vergi düzenlemelerindeki problemlerin gündeme getirilmesinde ve çözümlere ulaşılmasında baskı gruplarının önemi büyüktür. Üyelerinin çıkarlarını gözetken meslek kuruluşları baskı grupları kapsamında değerlendirilmelidir. Daha geniş anlamda sektörün çıkarlarının maksimize edilmesinden fayda sağlayacak tüm kişi ve kuruluşlara problemlerin dile getirilmesinde görev düşmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öncelikle denizcilik sektörünün kapsamı ve öneminin ortaya konulmasına çalışılmıştır. Denizcilik sektörünü oluşturan kısımlar belirlenmiş ve açıklanmıştır. Ayrıca sektörün öneminin Türkiye açısından olduğu kadar dünyadaki yeri üzerinde de durulmuştur.

İkinci bölümde denizcilik sektörünü ilgilendiren özellikli vergi uygulamaları açıklanmıştır. Bunlar arasında doğrudan denizciliğe yönelik düzenlemeler olduğu

gibi çeşitli vergi kanunlarında denizcilik ile ilgili olarak düzenlenmiş uygulamalar da bulunmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise sektöre yönelik vergisel düzenlemelerin olumlu ve olumsuz yönleri açıklanmış ve sektörün uluslararası rekabet gücüne etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Özellikle vergi teşviklerinin sektörleri ne şekilde etkilediği ve istenilen ilerlemeyi sağlayıp sağlamadığı değerlendirilmiş ve vergileme boyutunda rekabet gücünü olumsuz etkilediği düşünülen sorunlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın sonuç kısmında ise üç bölümün genel bir değerlendirmesi yapılarak vergi uygulamalarının sektörün rekabet gücüne etkisi ve olması gereken yapı özetlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN KISA TARİHİ VE ÖNEMİ

Denizyolu ulaştırmasının, tarihin çok eski devirlerine kadar uzandığı bilinmektedir. M.Ö. IV. yüzyılın öncesinden kalan, denizciliğin var olduğunu kanıtlayan eserler vardır. Bu devirlerde denizcilik, doğal olarak iç denizlerde yapılabiliyordu. Nitekim ilk çağlarda denizcilik, ticaretin beşiği olarak gösterilen ve çevresi karalarla çevrili olan Akdeniz’de başlayıp gelişmiştir. Dicle ve Fırat nehirleri ile zenginleşen Mezopotamya ile Nil sayesinde hayat kazanan Mısır, ilk tarımın yapıldığı ve ilk şehirleşme olgusuna rastlanılan yöredir. Bununla birlikte bazı yazarlar, ilk denizyolu araçlarına Çin medeniyetlerinde rastlanıldığını ve Asya’nın güneydoğu sahillerinin veya Pasifik kıyılarının ilk denizcilik olaylarına, sahne olduğunu savunurlar. Ancak, büyük bir olasılıkla Nil, Dicle ve Fırat nehirleri üzerinde suların akışı ve sırıklarla hareket ettirilen veya karadan çekilen saz veya bambudan yapılmış sallar, kütükten oyma kürekli kayıklarla ulaşımına başlandığı, bu akarsular aracılığı ile denize ulaşıncaya, yol alabilmek için yelken gereksiniminin doğmasıyla papirüs elyafından yelken yapılarak, o zamanki denizcilikte büyük bir aşama olan yelken kullanımının yayılmaya başladığı anlaşılmaktadır. Bu şekilde deniz ulaşımı hızlanmış, denizlerde balıkçılık yapma imkânı da ortaya çıkmıştır¹.

İlk yüzer araçların ortaya çıkmasıyla birlikte bu aracı barındıracak bir yer gereksinimi hissedilmiş ve ilk basit barınma ve bağlama yerleri oluşturulmuştur. Böylece kıyıda oluşturulan ilk barınma yerleri insanları bulunduğu yere bağlayan önemli etkenlerden biri olmuştur. Birçok liman kenti bu ilk yerleşim birimi etrafında biçimlenirken, bazı limanlar da kentlere daha sonraki dönemlerde katılmıştır. Limanların fiziksel boyutlarını belirleyen ana etken, çağlar boyunca, limanlarda barınacak teknelerin özellikleri olmuştur. Toplumsal yaşamın örgütlenmeye başlaması ve iş bölümünün gelişmesiyle gerek yüzer araçların gerekse yanaşma yerlerinin boyutları genişlemiş, toplumsal yaşamdaki önemlerine koşut olarak

¹ Ödev Arşivi, “**Türk Denizcilik Sektörünün Tarihçesi**”,
http://www.odevarsivi.com/dosya.asp?islem=gor&dosya_no=20851 (17.07.2008), s.1.

limanlar da anıtsal yapılar arasındaki yerlerini almışlardır. Limancılık muhtemelen deniz trafiğinin gelişmesi ile M.Ö. 3500 yıllarında başlamıştır. Gemicilik, uygarlığın ve kültürün büyümesinin temel nedeni olmuştur. Denizciliğin ve deniz ulaşımının genişlemesi kıyı mühendisliği uygulamalarının sürükleyici gücünü oluşturmuştur. Sınırsız köle gücünün kullanılmasıyla rıhtım, dalgakıran ve diğer liman yapıları, çağdaş piramit, tapınak ve saraylara benzer biçimde anıtsal yapılar olarak inşa edilmişlerdir. Eski mısırlılar, Zoser'in (M.Ö. 2800) basamaklı piramidi yakınında, Nil nehri üzerinde dalgakıranlarla çevrilmiş tekne barınakları inşa etmişlerdi. (M.Ö. 2500) Giritliler M.Ö. 1500 lerde Nirou Khani'de bir dalgakıran inşa etmişlerdi. Akdeniz kıyılarındaki limanları koruyan dalgakıranlar Mısırlılar, Fenikeliler, Greco-Macedonian'lar ve Romalılar dönemlerinde boyut ve karmaşıklık bakımından büyümüş ve gelişmişlerdir. Çin'de de genel olarak Akdeniz'dekilerden çok sonra dalgakıranlar inşa edilmiştir².

Tarih sürecinde denizle ilgili ticaret devamlı gelişme göstermiş ve her zaman için önemli bir sektör olarak dünya ticaretindeki yerini korumuştur. Denizcilik sektörünün önemini en iyi anlayanlardan birisi hiç kuşkusuz ulu önder Atatürk'tür.

Atatürk, 1937 hükümet programında ".....Denizcilik sadece ulaştırma işi değil, iktisadi iş olarak anlaşılacak ve tersaneler, gemiler, limanlar ve iskeleler inşaa edilecek, deniz sporları kulüpleri kurulacak ve korunup geliştirilecektir. Çünkü: Toprakların ucu deniz olan bir ulusun sınırını, halkının kudret ve yeteneğinin hududu çizer. En uygun coğrafi konumda ve üç tarafı denizlerle çevrili olan Türkiye; endüstrisi, ticareti ve sporu ile en ileri bir denizci ulus yetiştirmek yeteneğindedir. Bu yetenekten yararlanmasını bilmeliyiz. Denizciliği Türk'ün büyük ulusal ülküsü olarak düşünmeli ve onu az zamanda başarmalıyız....." sözleriyle denizciliğe verdiği önemi vurgulamıştır³.

² Limanlar, "**Limanların Tarihsel Gelişimi**", <http://limanlar.awardspace.com/metin.html>, (20.07.2008), s.1.

³ Yelken Okulu, "**Atatürk ve Denizcilik**", <http://www.yelkenokulu.com/ataturkvedenizcilik.html> (17.07.2008), s.1.

Türk Denizciliğinin gelmiş geçmiş en büyük Kaptan-ı Derya'sı Barbaros Hayrettin Paşa da "Denizlere Hakim olan Cihana hakim olur"⁴ diyerek denizlerin önemini ortaya koymuştur.

Denizcilik sektörü, ülkelerin dış dünyaya bağlantısını ve entegrasyonunu sağlayan en önemli sektörler arasında yer almaktadır. Ülkelerin bu sektördeki başarısı, aynı zamanda o ülkelerin ekonomik başarılarının da göstergesidir. Türkiye; Türk Boğazları yolu ile Karadeniz'e sahildar ülkelere, Orta Asya'ya, Uzak Doğu'ya, Doğu Akdeniz'deki konumu nedeniyle Orta Doğu'ya ve Kuzey Afrika'ya, Cebelitarık'la Atlantik'e, Süveyş'le uzak doğuya açılmakta olup jeo-politik ve jeo-stratejik öneme haizdir. Son yıllarda küreselleşen dünya pazarında denizcilik sektörü daha da önem kazanmış, Avrupa ile Asya arasında bir köprü vazifesi gören Türkiye için, ekonomik hedeflerimizin gerçekleştirilmesinde denizcilik sektörü vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. Kısıtlı enerji kaynakları ve küreselleşme düşünüldüğünde, denizcilik sektörü Türkiye'nin Batı ile bağlantısında en önemli etkenlerden biri olacaktır⁵.

Türk Denizciliği; ortaya koyduğu somut yapılar ile gelişmesini sürdürmüş, dış ticaret ve kabotaj taşımacılığında, gemi ve yat inşaatı ile yan sanayiinde, deniz turizminde, balıkçılıkta, gemi sökücülüğünde, eğitimde, liman işletmeciliğinde ve özelleştirmesinde gelişmeler kaydetmiştir. Denizciliğin uluslararası yapısının gereği olarak da dünya ve Avrupa Birliği kurallarına uyumu yönünde çalışmalar sürdürülmektedir⁶.

1.1. DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN KAPSAMI

Deniz Ticareti Hukuku'nun Kaynakları arasında başlıca TTK'nın "Deniz Ticareti" adlı dördüncü kitabı sayılabilir.

⁴ Gölçük Haber Gazetesi, "Denizlerin Hakimi", <http://www.golcukhabergazetesi.com/Default/DefaultNews.aspx?NewsID=6640>, (17.07.2008), s.1.

⁵ Demokrat Parti, "ARGE Denizcilik Sektörü Raporu", http://www.dyp.org.tr/ARGE/belgeler/Denizcilik_Sektoru_Raporu-28042007.pdf (17.07.2008), s.1.

⁶ Deniz Ticaret Odası, "2006 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2006, s.3.

Diğer taraftan Türk Deniz Ticareti Hukuku'na ilişkin yazılı hukuk kuralları Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümlerle sınırlı değildir. Ayrıca, birçoğu kamu hukuku karakterli olan diğer bazı kanun, tüzük ve yönetmelikler ile Türkiye Cumhuriyeti Devletinin taraf olup iç hukukumuz bakımından yürürlüğe sokulan muhtelif milletlerarası anlaşmalarda yer alan hükümler de, deniz ticaret hukukumuzun yazılı kaynakları arasında yer alır⁷.

Deniz Ticareti Hukuku'na ilişkin yazılı hukuk kuralları aşağıdaki başlıklar altında gösterilmiştir.

Ulusal Mevzuat

Kanunlar
Kanun Hükmünde Kararnameler
Tüzükler(Nizamname)
Bakanlar Kurulu Kararları
Yönetmelikler
Tebliğler
Diğer

Uluslararası Mevzuat

Imo Sözleşmeleri
Uluslar Arası Sözleşmeler
Bölgesel Anlaşmalar
İkili Denizcilik Anlaşmaları
Avrupa Birliği Direktifleri

Denizcilik sektörü ile ilgili önemli bazı kuruluşlar aşağıda gösterilmiştir.

⁷ Mertol Can, **Deniz Ticareti Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, ss.11,12

Tablo 1: Denizcilik Sektörü ile İlgili Önemli Bazı Kuruluşlar

Kurum Adı	İnternet Adresi
Denizcilik Müsteşarlığı	http://www.denizcilik.gov.tr/tr/
Deniz Ticaret Odaları	http://www.chamber-of-shipping.org.tr/
Türkiye Denizcilik İşletmeleri A.Ş.	http://www.tdi.com.tr/
Türk Loydu	http://www.turkloydu.org/turkloydu/
Gemi İnşa San. Birliği Der.	http://www.gisbir.com/DesktopDefault.aspx
Vapur Donatanları ve Acenteleri Derneği	http://www.vda.org.tr
Türkiye Liman İşletmeleri Derneği	http://www.turklim.org/tr/
Su Ürünleri Mühendisleri Derneği	http://www.suurunleri.org.tr
Ulaştırma Bakanlığı	www.ubak.gov.tr
Sanayi ve Ticaret Bakanlığı	www.sanayi.gov.tr
Maliye Bakanlığı	www.maliye.gov.tr
Devlet Planlama Teşkilatı	www.dpt.gov.tr
T.C. Devlet Demiryolları	www.tcdd.gov.tr
Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	www.tarim.gov.tr

Sektörün kapsamının anlatılabilmesi amacıyla Ek 2’de Deniz Ticaret Odaları’nın Meslek Komiteleri gösterilmiştir. Sektörde burada açıklanan her kalemde faaliyet söz konusudur. Ek 2’de gösterilen faaliyet alanlarını aşağıda belirtilen ana başlıklar halinde toplamak mümkün bulunmaktadır. Bu sınıflandırma yapılırken DTO’nın “Sektör Raporları” ve DPT’nin “Kalkınma Planları”ndaki açıklamalar dikkate alınmıştır.

Deniz Ulaştırması (Deniz Ticaret Filoları)

Deniz Turizmi

Limanlar

Gemi ve Yat İnşaa Sanayi

Su Ürünleri

Diğer

1.1.1. Deniz Ulaştırması (Deniz Ticaret Filoları)

Deniz ulaştırması kapsamına aşağıdaki unsurların dahil edilmesi m¼mk¼n bulunmaktadır.

Y¼k Taşımacılığı, Ro/Ro Taşımacılığı, Tanker Taşımacılığı, Gemi Yakıt İkmal Firmaları, Yolcu Taşımacılığı, Konteynır Taşımacılığı, Gemi Acenteleri, Kıyı Acenteleri, Forwarderler, Gemi Alım, Satım Firmaları, Broker ve Stevedor Firmaları, Deniz Nakliye M¼teahhitleri, Navlun Komisyoncuları.

1.1.2. Deniz Turizmi

Denizde deniz araçları ile yapılan, turizm amaçlı meslek faaliyetleri ile onu doğrudan destekleyen diğer meslek faaliyetleri “Deniz Turizmi” olarak tanımlanmaktadır. Bu mesleki faaliyetler aşağıda sayılmıştır;

Yat Yatırımları ve İşletmeciliği (Maviturlar (guletler)) , Marina Yatırımları ve İşletmeciliği, Kruvaziyer ve Feribot İşletmeciliği, Yat Malzeme Satış Hizmetleri İşletmeciliği, G¼nl¼k Gezi Tekneleri İşletmeciliği, Bareboat (M¼rettebatsız kiralık tekneler) İşletmeciliği, Dalış Turizmi ve Su Sporları İşletmeciliği, Yat İmalat ve Çekek Yerleri İřletmeciliđi⁸.

1.1.3. Limanlar

Liman İnşa Firmaları ve Liman İşletmeleri bu kapsamda değerlendirilebilir.

1987 yılından itibaren özel iskelelere de 3. şahıs y¼klerine hizmet verme izni verilmesi ile birlikte T¼rkiye kıyılarında tamamen özel sekt¼r tarafından b¼y¼k yatırımlar yapılarak yeni liman tesisleri yaratılmış ve bu sayede devlet önemli oranda kaynak tasarrufunda bulunmuştur. Özel limanların devreye girdiği b¼lgelerde artan hizmet kalitesi ve yoğunluğun d¼ř¼r¼lmesi sonucu, gemilerin gecikmesi sorunu

⁸ Deniz Ticaret Odası, “Deniz Turizmi Çalışma Grubu”, <http://www.denizticaretodasi.org/DetoPortal/Default.aspx?tabid=91> (18.07.2008), s.1.

dolayısıyla gemi gecikmelerinden kaynaklanan ve genelde yabancı gemi sahiplerine ödenen büyük tazminatlar ortadan kalkmıştır⁹.

1.1.4. Gemi ve Yat İnşaa Sanayii

Tersaneler ve küçük, orta ve büyük ölçekli gemi inşa firmaları bu kapsamda değerlendirilebilir.

1.1.5. Su Ürünleri

Su ürünleri sektörü temelde su ürünlerinin istihsaline yönelik ticari, faaliyetlerden oluşmaktadır.

Balıkçı Gemiciliği ve Deniz Kafes Balıkçılığı firmaları bu kapsamda değerlendirilebilir.

1.1.6. Diğer

Diğer alt sektörler arasında Gemi Yan Sanayi Firmaları, Deniz Malzemesi ve Sanayi Malzemesi Alım-Satımı Yapan Firmalar, Deniz Sigorta Ekspertiz ve Klas Müesseseleri, Lojistik Firmaları, Puantaj Firmaları, Kumanyacılar, Kum Çıkarma Gemiciliği, Yardımcı Hizmet Gemiciliği, Gemi Söküm kalemleri sayılabilir.

1.2. DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN ULUSLAR ARASI TİCARET İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Dünyada hızla gelişen teknolojilere paralel olarak günümüzde deniz ve denizcilik, yük ve yolcu taşımacılığı başta olmak üzere, gemi inşa sanayi, liman hizmetleri, deniz turizmi ile canlı ve cansız doğal kaynakların üretimi gibi yönleriyle başlı başına bir endüstri alanı olduğu kadar aynı zamanda bir ticaret ve hizmet

⁹ Türkiye Liman İşletmecileri Derneği, “**Türklim Hakkında**”, http://www.turklim.org/tr/index.php?option=com_content&task=view&id=12&Itemid=27 (20.07.2008), s.1.

dalıdır. Dünya deniz ticaretinin yaklaşık % 80’ni ve ülkemizin ithalat ve ihracat taşımalarının ise yaklaşık %90’ına yakın bir bölümü deniz yoluyla yapılmaktadır¹⁰.

Dünyadaki taşımacılık temel olarak aşağıdaki hatlarda gerçekleşmektedir

Doğu - Batı taşımacılığı

Transpasifik: Kuzey Amerika / Asya

Avrupa - Uzak Doğu / Asya

Atlantik Taşımacılığı

Avrupa - Kuzey Amerika

Kuzey-Güney Taşımacılığı

Avrupa-Güney Amerika’nın Doğu Kıyıları

Avrupa - Karaib / Güney Amerika’nın Batı Kıyıları

Kuzey Amerika - Avustralya / Yeni Zelanda

ABD Doğu Kıyıları/Körfez/ Meksika - Güney Amerika Doğu Kıyıları

ABD Doğu Kıyıları / Güney Amerika Batı Kıyıları

Asya - Güney Amerika Batı Kıyıları

Asya - Güney Afrika / Güney Amerika Doğu Kıyıları

Asya - Avustralya / Yeni Zelanda

Avrupa - Güney Afrika

Avrupa - Hint Okyanusu / Doğu Afrika

Denizyolu taşımacılığının kapasitesi göz önünde bulundurulduğunda, çevreye en az zarar veren taşımacılık olduğu ortadadır¹¹.

Bu durum da zaman içinde yapılması muhtemel çevreci düzenlemelerin diğer taşımacılık sektörlerine nazaran deniz taşımacılığını daha az etkileyeceğini ve sektörün öneminin daha da artacağını ortaya koymaktadır. Her yıl gelişmekte olan dünya ticaretine bakıldığında, 2007 yılında da başta sanayileşmekte olan ülkeler olmak üzere denizyolu taşımaları talebi yüksek seviyede kalmaya devam etmiştir. Bu gelişmenin itici gücü küreselleşme olup, bundan da en çok konteyner taşımacılığı yararlanmaktadır. Bununla birlikte gemi işletim masrafları bu sene geçen seneye oranla yeniden artış göstermiştir. Makine, teçhizat, yedek parçalar ve personel masrafları ile tersane bakım onarım maliyetleri gibi maliyet kalemlerinde ciddi artışlar ortaya çıkmıştır. Yan sanayideki yoğunluk da fiyatların artmasına neden

¹⁰ DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), “Deniz Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2007, s.iii, s.1.

¹¹ Deniz Ticaret Odası, “2007 Deniz Sektörü Raporu”, İstanbul 2007, s.16.

olmakta ve yedek parça temini daha da güçleşmektedir. Personel giderlerinde de artışlar yaşanmaktadır. Yetişmiş gemi personeli sıkıntısı artmakta ve bu durum da nihayetinde hemen hemen bütün hizmet alanları ve ülkelerde ciddi maliyet artışına neden olmaktadır¹².

Ne yazık ki 2008 yılı sonlarında ortaya çıkan küresel ekonomik kriz bütün bu olumlu beklentileri etkilemiştir.

1.2.1. Deniz Ulaştırması

Deniz ulaştırması sektörün en önemli unsurlarından biridir. Özellikle Deniz ticaret filoları ekonomik anlamda ülkelerin denizcilik sektöründeki gücünün belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.

1.2.1.1. Deniz Ticaret Filosu

Dünya filosunun durumu aşağıda gösterilmiştir. 01.01.2008 itibariyle Dünya Filosu (300 Grt'un üzeri) bayraklara göre 158 ülke bazında 44.553 adet gemi ile 1.079.519.000 dwt'dur¹³.

İlk iki sırayı Panama ve Liberya almakta olup bunların dwt açısından toplam hacmi toplam filonun yaklaşık %34'üne tekabül etmektedir.

¹² Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.13.

¹³ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.13.

TABLO 2: Dünya Deniz Ticaret Filosunun İlk 30 Ülkesi (300 Grt ve üzeri)

Dünya Sıralaması	Bayrak	01.Oca.08				Dünya Filosu %	Yıllık Değişim %
		Gemi Sayısı	1000 GRT	1000 DWT	1000 TEU		
1	Panama	6.380	166.461	250.287	2.451	23,2	8,6
2	Liberia	2.067	74.907	114.975	2.127	10,7	11,6
3	Yunanistan	1.111	35.610	61.141	229	5,7	11,5
4	Hong kong (SAR)	1.145	35.892	59.554	660	5,5	8,7
5	Marsall Islands	969	35.200	58.386	451	5,4	9,3
6	Bahama	1.260	42.379	56.527	349	5,2	7,8
7	Singapur	1.311	35.232	54.662	610	5,1	10,2
8	Malta	1.350	26.592	43.515	250	4	8,5
9	Çin	2.428	23.733	36.211	369	3,4	8,3
10	Güney Kıbrıs	866	18.994	29.775	419	2,8	-1,5
11	İngiltere	865	20.680	26.486	616	2,5	1,8
12	Norveç	963	16.729	22.701	102	2,1	-1,3
13	Kore	1.100	12.342	20.266	118	1,9	31,2
14	Almanya	456	12.757	14.984	1.041	1,4	13,8
15	Hindistan	603	8.413	14.375	19	1,3	6,3
16	Japonya	2.528	11.517	13.856	32	1,3	-1,4
17	İtalya	763	12.666	13.309	159	1,2	0,6
18	Antiguana & B	1.093	8.587	11.265	669	1	10,1
19	Danimarka	378	8.992	10.661	456	1	4,1
20	Amerika	390	7.939	8.954	267	0,8	-23,2
21	Bermuda	135	8.695	8.935	62	0,8	4,3
22	Malezya	450	6.504	8.909	68	0,8	12,8
23	Saint Vincent	640	5.471	7.922	86	0,7	-8,6
24	Fransa	227	5.894	7.643	146	0,7	52
25	Türkiye	897	4.959	7.388	67	0,7	2,1
26	Hollanda	751	5.629	6.963	280	0,6	4,5
27	Endonezya	1.878	5.000	6.607	60	0,6	8,7
28	İran	231	3.821	6.597	34	0,6	-25,6
29	Filipinler	819	4.754	6.529	35	0,6	-1,2
30	Belçika	82	3.967	6.303	21	0,6	-7,4

Kaynak : ISL Ocak-Şubat 2008 (Deniz Ticaret Odası, “2007 Deniz Sektörü Raporu”, İstanbul 2007)

1.2.1.2. Ülkelerin Milli ve Yabancı Bayraktaki Gemileri

Dünyanın kolay bayrakta en fazla filoya sahip otuz ülkenin dağılımı tablosu aşağıdadır. 30 Ülkenin dwt olarak % 31,2’si Milli bayraklarında, % 68,8’i ise kolay bayrak altında çalışmaktadır. 1000 Grt ve üzeri gemiler dikkate alındığında kolay bayrak kullanan ve ulusal/yabancı filosu toplamı (Dwt açısından) en fazla olan ülke’nin Yunanistan olduğu görülmektedir. Kolay bayrakta en fazla gemisi olan ülkeler Yunanistan, Japonya, Almanya ve Çin’dir.

TABLO 3: 30 Ülkenin Milli Ve Yabancı (Major Open Registry Flags) Bayraktaki Gemileri (1000 Grt ve üzeri)

SIRA	ÜLKE	ULUSAL BAYRAK		YABANCI BAYRAK	
		ADET	1000 DWT	ADET	1000 DWT
1	Yunanistan	734	55.524	2.353	120.187
2	Japonya	633	11.296	2.800	149.426
3	Almanya	375	14.618	2.814	79.895
4	Çin	1.628	33.359	1.347	49.704
5	Norveç	514	13.423	886	31.695
6	Kore	685	18.272	378	18.488
7	Hong Kong	309	18.420	310	15.361
8	Amerika	230	6.827	706	26.172
9	Singapur	454	16.401	290	11.861
10	Danimarka	261	10.158	507	16.415
11	Tayvan	86	3.980	493	22.368
12	İngiltere	287	10.209	383	16.013
13	Rusya	997	5.253	478	12.058
14	İtalya	510	11.441	186	5.419
15	Kanada	94	521	206	16.169
16	Hindistan	337	13.683	52	2.092
17	Türkiye	490	6.592	513	6.591
18	Suudi Arabistan	46	788	69	12.131
19	Belçika	65	5.918	112	5.706
20	Malezya	234	6.936	66	3.754
21	İran	113	6.492	44	3.706
22	B.A.E.	40	459	305	8.148
23	Endonezya	693	4.757	118	2.438
24	İsveç	154	1.942	202	5.075
25	Güney Kıbrıs	111	2.903	136	3.622
26	Fransa	116	2.840	134	3.541
27	Hollanda	435	3.580	164	2.274
28	Kuveyt	39	3.963	29	1.348
29	Vietnam	320	2.838	49	1.203
30	Tayland	288	3.470	34	435
	Toplam 30 Ülke	11.278	296.863	16.164	653.296
	Diğer	1.997	23.950	1.846	37.660
	Genel Toplam	13.275	320.813	18.010	690.956

Kaynak : ISL Ocak-Şubat 2008 (Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007)

1.2.1.3. Deniz Taşımacılığı

2007 yılında özellikle kuru dökme yük pazarında yüksek gelirlerin oluştuğu görülmektedir. “Time Charter” kira sözleşmelerinde (Capesize, Panamax, Supramax) büyük artış gerçekleşmiştir. Navlun ücretlerinde de artış sağlanmıştır (VLCC, Suezmax, Aframax) Tüm bu gemilerin inşa fiyatlarında da artış sağlanmıştır. Dünya dökme yük filosu 2007 yılında, 361 mdwt’si tankerler, 9.2 mdwt’si kombine gemiler ve 390.5 mdwt’si ise kuru yük gemilerinden olmak üzere toplam 760.8 milyon dwt hacindedir. Dünya dökme yük filosu 2007 yılında % 5.5 oranında büyümüştür. 2007 yılında deniz ticareti bir önceki yıla kıyasla % 4.7 oranında artarak 32,932 milyar ton-mile ve 7.572 milyar ton’a ulaşmıştır.

TABLO 4: Dünya Deniz Taşımacılığı (Milyon Ton)

Yıllar	Ham Petrol	Petrol Ürünleri	Demir Cevheri	Kömür	Tahıl	Boksit ve Alimünyum	Fosfat	Kargo (tahmini)	Ticari (tahmini) Toplam
1999	1550	415	411	482	220	53	30	2135	5296
2000	1608	419	454	523	230	53	28	2280	5595
2001	1592	425	452	565	234	51	29	2305	5653
2002	1588	414	484	570	245	54	30	2435	5820
2003	1673	440	524	619	240	63	29	2545	6133
2004	1754	461	589	664	236	68	31	2690	6493
2005	1784	495	652	710	310	73	30	2666	6720
2006	1851	517	734	754	325	78	30	2906	7195
2007	1888	535	799	798	332	80	31	3109	7572
2008*	1930	560	858	830	344	82	31	3296	7931
2009*	2007	595	890	870	357	86	32	3150	7987

Kaynak: Fearnley’s Review 2007 (Deniz Ticaret Odası, “2007 Deniz Sektörü Raporu”, İstanbul 2007)

Dünya deniz taşımacılığı hacmi 300 milyar dolar civarındadır¹⁴.

1.2.2. Deniz Turizmi

İtalya’nın 6500 km. uzunluğundaki kıyılarında 380, İspanya’nın 4964 km uzunluğundaki kıyılarında 96, Hırvatistan’ın 5835 km uzunluğundaki kıyılarında 50 adet marina bulunmaktadır¹⁵. Yugoslavya’nın 35bin, Yunanistan’ın 65 bin,

¹⁴ “İhracat”, “Nakliye ve Taşımacılık”, <http://www.ihracat112.com/denizyolu.htm>, (28.07.2008), s.1.

¹⁵ “İhracat”, “Nakliye ve Taşımacılık”, <http://www.ihracat112.com/denizyolu.htm>, (28.07.2008), s.1.

İspanya'nın 110 bin ve Fransa'nın Akdeniz'de 110 bin kapasiteye sahip marinası mevcuttur¹⁶. Avrupa'daki özel ve ticari yat adedi 800 bin civarındadır¹⁷.

Seyahat endüstrisinin en hızlı gelişen sektörü kruvaziyer turizmidir. 1980'den beri yıllık gelişme oranı % 8'lerdedir. Hızla büyüyen kruvaziyer gemileri 3000 - 3500 turist taşımakta böylece hem kişi başına maliyetlerini düşürerek şimdiye kadar kruvaziyer almada maddi gücü olmayan turistleri de kazanmakta ve sundukları imkanlarla çok cazip bir duruma gelmektedirler.

Dünyada, geçen bir yılda 14 milyon kişi kruvaziyer seyahati yapmıştır. Bunun 10 milyona yakını (9,747) Amerika'lı, 4 milyonu da Avrupa ve diğer ülkelerdendir. Kruvaziyerlerin çoğu Karayipler'de seyir etmektedir¹⁸.

Günümüzde kruvaziyer gemi işletmeciliğinde önde gelen ülkeler Norveç, Rusya, Panama, Yunanistan ve İtalya'dır. Bu ülkelerin kruvaziyer gemilerdeki toplam tonajları, kruvaziyer gemilerin dünya ölçeğindeki tonajının %80 ini aşmaktadır¹⁹.

Yat sektörüne bakıldığında dünyadaki zengin sayısı ve niteliği giderek artmasına rağmen, bu potansiyel kitleye göre mevcut mega yat sayısının henüz çok düşük olduğu görülmektedir. Diğer yandan, yapılan araştırmalarda, lüks yat pazarının giderek büyümekte olduğu gündeme getirilmektedir²⁰.

¹⁶ "Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu Deniz Yolu Ulaştırması Alt Komisyonu Raporu", "8. Beş Yıllık Kalkınma Planı" Ankara 2001, s.76

¹⁷ Dilek Taş, "Tam Yol İleri", "Milliyet Business", <http://www.milliyet.com.tr/2003/09/25/business/bus07.html>, (29.07.2008), s.1

¹⁸ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.23.

¹⁹ Kruvaziyer Turizminin Dünya Turizmindeki Yeri ve Önemi, <http://www.genelforum.gen.tr/halkla-iliskiler-turizm-ve-insan-kaynaklari-ulastirma/30044-kruvaziyer-turizminin-dunya-turizmindeki-yeri-ve-onemi.html>, (31.07.2008), s.3

²⁰ Mehmet Gedik, "Yat İmalatı nereye Gidiyor", <http://dtoizmir.org/yatimatainereye.pdf>, 30.07.2008, s.3

Dünyada yat üretiminde en önemli ülkeler Yeni Zelanda, İskandinav ülkeleri (özellikle İsveç) Hollanda'dır. Dünyada mega yat üretiminde başı Hollandalılar çekmektedir. İtalyanlar ikinci, ABD'liler ise üçüncü sıradadır²¹.

Dünya genelinde 800 bin kişi yat ve tekne imalatı ile yan sanayisinde çalışmaktadır. Sektör dünyada yıllık 40-50 milyar dolarlık bir ciroya sahiptir. Özellikle ABD, İtalya, İngiltere, Almanya, Fransa, Hollanda gibi gelişmiş ülkelerin bu alanda önemli payı bulunmaktadır. Yat ve tekne imalatında söz sahibi olan ve ekonomilerine büyük katma değer sağlayan ülkelerin yat ve tekne imalatında bir marka haline geldiği, bu sanayi ile insanlarına istihdam ve ekonomilerine büyük katkı sağladıkları dikkat çekmektedir²².

Dünyadaki gezinti teknelerinin yaklaşık yüzde 68,5'i (yaklaşık 16,4 milyon tekne) ABD'de bulunmaktadır. Tekne parkı 700 bin ile 800 bin arasında olan İtalya, Avustralya, Fransa, Finlandiya, İsveç ve Norveç gibi dünyada denizcilikte gelişmiş ülkeler ABD'yi izlemektedirler. Zaten dünyada denizcilikte gelişmiş olan ülkelerin hepsi genellikle her konuda da gelişmiş ülkelerdir. Refah içindedirler. Avrupa'da ise tekne parkı yaklaşık 6 milyon teknedir. İskandinav ülkeleri'nde, kişi başına düşen tekne sayısı diğer Avrupa ülkelerinin 10 katı olması nedeniyle, Avrupa'daki tekne parkının üçte biri bu ülkelerde bulunmaktadır. Yılda 32 milyon kişi gezinti teknelerinden yararlanmaktadır. 2004 yılında 37 bin 200 şirketin yer aldığı sektörün yıllık cirosu yaklaşık 24 milyar Euro'dur. Günümüzde bu rakam 30 milyar Euro'nun üzerindedir. Tekne başına düşen kişi sayısı ICOMIA üyesi ülkelerde 6 ile 250 arasında değişmektedir²³.

²¹ Dilek Taş, "Tam Yol İleri", "Milliyet Business",
<http://www.milliyet.com.tr/2003/09/25/business/bus07.html>, (29.07.2008), s.1

²² Yaşama Sanatı, "Türkiye Mega Yat Üretiminde Dünya Markası Oluyor",
<http://www.aktuelmarmaris.com/haber.asp?id=67549>, s.1

²³ Emrah Erginer, "Unutulan Deniz Kültürü", <http://www.denizhaber.com.tr/Yazar/EMRAH-ERGINER/43/Unutulan-Deniz-Kulturu.html>, (30.07.2008), s.1

1.2.3. Limanlar

Dünyadaki önemli limanlar ve bu limanların 2006 yılı elleçleme kapasiteleri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 5: 2006 Yılındaki Önemli Limanların Elleçleme (*) Kapasiteleri

Liman	TEU
Singapore 1	24.800
Hong Kong 2	23.548
Shanghai	21.720
Shenzhen 3	18.469
Busan	12.030
Kaohsiung	9.775
Rotterdam	9.603
Hamburg	8.862
Dubai 4	8.923
Los Angeles	8.470
Toplam	146.200

Kaynak: TCDD Liman Konteyner 2006 (30.07.2008 tarihli Deniz Haber Gazetesi)

(*) 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre elleçleme deyimi, gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemleri ifade eder.

Lider konumunda olan limanların Türkiye'nin toplam elleçleme kapasitesinin bile üzerinde kapasiteye sahip oldukları görülmektedir.

Bugün dünya konteyner trafiğinin % 25'i Akdeniz koridorunu kullanmaktadır. Uzakdoğu ülkeleri ile Avrupa ülkeleri arasındaki uzun mesafe konteyner taşımacılığı, Doğu Akdeniz, Süveyş Kanalı, Kızıldeniz üzerinden geçmekte ve Doğu Akdeniz'de ana liman olarak Malta, Pire, Limasol, Larnaka, İskenderiye, Damietta, Port Said, Haifa, Valetta, Ravenna, Gioia Tauro ve Algeciras Limanlarından hizmet almaktadır²⁴.

²⁴ Demokrat Parti, "ARGE Denizcilik Sektörü raporu", http://www.dyp.org.tr/ARGE/belgeler/Denizcilik_Sektoru_Raporu-28042007.pdf (17.07.2008), s.1.

Ülkeler deniz ticareti koridorlarının kendi ülkesinden geçmesi için gayret göstermektedir. Hindistan, İran, Rusya bir alternatif koridor geliştirmektedir. Pakistan ve İran'da limanlar yapılmaktadır. Türkiye'yi By-Pass ederek İran üzerinden Rusya ve Avrupa'ya koridor oluşturma hedefi bulunmaktadır²⁵.

Dünyada kamu sektörüne ait limanlar idari yapılarına göre limanların veya rıhtımların hisse satışı, işçilere hisse satışı, işletme hakkının devri, yönetim anlaşmaları, kiralama gibi yöntemlerle özelleştirilmektedir.

Son yüzyıl içerisinde dünyada özel sektör tarafından işletilen limanlar özellikle İngiltere ve Birleşik Devletler gibi Anglo-Sakson ülkelerinde yaygınlaşmıştır. Limanların özelleştirilmesi eğilimi Afrika dışında Latin Amerika, Doğu-Batı Avrupa, Asya, Avustralya, Yeni Zellanda gibi çeşitli ülkelerde artmaktadır.

Asya'da en büyük özelleştirme uygulaması Malezya'da gerçekleştirilmiş olup, devlete ait limanların tamamına yakını özelleştirilmiştir. Kelang konteyner terminalinin 1986 yılında % 51 hissesi satılarak özelleştirmeye ilk adım atılmıştır. Kelang limanının geri kalan hisseleri ve diğer limanlar da özelleştirilecektir. Çin'de Shanghai Liman Otoritesi, Hong Kong limanı konteyner terminalinin % 50 hissesi Hong Kong uluslararası terminal şirketine satılmış olup, Hong Kong limanının tüm alt yapısı özel sektör tarafından sağlanmakta ve operasyonlar uzun dönemli kira anlaşmaları ile özel sektör tarafından yürütülmektedir. Hindistan'da Cochin liman işletmesi limanını geliştirmek için yabancı şirket ile ortaklık kurmuş olup, Calcutta limanındaki liman hizmetlerinin özel sektöre verilmesi planlanmaktadır. Tayvan'da özelleştirme konteyner terminallerinden başlamış olup, diğer limanların özelleştirilmesi düşünülmektedir. Japonya'da tam teçhizatlı ve gelişmiş rıhtımlar denizcilik firmalarına kiraya verilmiştir. Güney Kore'nin başlıca 27 limanı işletme haklarının devri yöntemi ile özel sektöre transfer edilecektir. Filipinler'de Manila Uluslararası Konteyner Terminalinin operasyonları 1988'de sözleşme ile özel sektöre

²⁵ "TUSIAD Ulaştırma Raporunu Açıkladı",
<http://www.denizhaber.com/index.php?sayfa=hagst&id=7025>, (29.07.2008), s.1

devredilmiştir. Bu ülkelerde özelleştirme sonrası verimliliğin %15-20 arttığı görülmektedir²⁶.

1.2.4. Gemi İnşa Sanayii

Sektörde görülen hareketlilik 2007 yılı boyunca olduğu gibi rekor seviyede gerçekleşmiştir. Yerleşik tersanelerin sipariş oranlarının 2011'e kadar uzadığı görülmektedir. 2007 yılında temel olarak kuru dökme yük aktivitesi yaşanmış ve yeni üretim kontratlarının genel fiyat seviyesi de bu bölüm için rekor seviyede olan taleplerle ilerlemiştir. Konteyner bazında aktivite de rekor düzeylere ulaşmakla beraber özellikle "mega-büyükteki" konteyner bölümü rekor bir yıl geçirmiştir.

2007 boyunca gelen yüksek sipariş ve aktivite miktarının arkasında, yeni üretim fiyatlarının bu yıl tüm bölümlerde yükselmesi görülmüştür. 2006'da yükselen üretim kapasitesi trendi 2007'de daha da artmış; çoğu yeni tersane kuru dökme yük dizaynları satmayı başarmış ve etkileyici rakamlarla kontratlar yapan bol miktarda küçük ve yeni tersaneler görülmüştür²⁷. Gemi inşa sektörünün dünya üzerindeki dağılımına baktığımız zaman %95'ine yakın bir bölümün Uzak Doğu ülkeleri arasında paylaşıldığı görülmektedir. Bu paylaşımdan; Kore yüzde 31,8, Japonya yüzde 31,5 ve Çin yüzde 31,1 oranında pay almaktadır. Sektörün dünya çapındaki diğer %5'lik diliminde ise Türkiye'nin de içinde bulunduğu Avrupa ülkeleri %4'lük dilimi paylaşmaktadır²⁸. Sektörde dünyadaki büyüme oranı % 89'dur²⁹.

Ancak, yukarıdaki olumlu veriler 2008 sonunda başlayan küresel ekonomik krizin etkileri ile olumsuz bir şekilde etkilenmiştir.

²⁶ Jale Nur Ece, "Denizcilik Sektörünün Özelleştirilmesi"
www.turkishpilots.org.tr/DOCUMENTS/J_Nur_Ece_Ozellestirme.htm, (30.07.2008), s.1

²⁷ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.13.

²⁸ Mine Güneş, "Açık Deniz", "Avrupa Gemi İnşa Sektörünün Değerlendirilmesi", www.izto.org.tr, (29.07.2008), s.1.

²⁹ Gemi İnşa Sanayicileri Birliği, "Türk Gemi İnşa Sanayinin Günümüzde Durumu", <http://www.gisbir.com/DesktopDefault.aspx?tabid=115>, (26.07.2008), s.1

1.2.5. Su Ürünleri

Dünya su ürünleri üretiminde en büyük pay 16,6 milyon ton ile Çin'e aittir. Çin'i 8,8 milyon ton ile Peru, 4,5 milyon ton ile Endonezya, 4,4 milyon ton ile Japonya ve 4,3 milyon ton ile Şili izlemektedir. AB ülkeleri ve diğer aday ülkelerin denizlerden gerçekleştirilen üretim miktarları incelendiğinde, Danimarka ve İspanya'nın önemli bir paya sahip olduğu görülür.

Kuzeybatı Pasifik Okyanusu, avcılık ve yetiştiricilik üretiminde en önemli üretim alanıdır. Bunu Hint Okyanusu ve Kuzeydoğu Atlantik izlemektedir. Kızıldeniz ve Batı Hint Okyanusu uzak mesafe balıkçılığı için en uygun saha olarak değerlendirilebilir.

Dünya denizlerinde yapılan aşırı avcılık ve kirletmeden dolayı çoğu türün popülasyonunda büyük ölçüde azalma gözlenmiştir. Ayrıca Dünya nüfusunun hızla artmasında dolayı kişi başına düşen protein ihtiyacı da git gide azalmaktadır. Bu olayların hızla bir şekilde gelişmesinden dolayı temel besin maddesi olarak bilinen balığın önemi gittikçe artış göstermektedir. Son 10 yıl içerisinde kültür balığı yetiştiriciliği özellikle Avrupa ülkelerinde büyük üretim artışları olmuştur³⁰.

Dünyada toplam su ürünlerinin üretiminde yetiştiriciliğin payı % 30'dur. Su ürünleri talebinin gelecekte artacağı dikkate alınır, 15-20 yıl sonra avcılık karşılanamayan açığın yetiştiricilik yoluyla karşılanabileceğine inanılmaktadır³¹. Başta AB ülkelerinde olmak üzere dünyada avlanan balıkların işlenmiş şekilde pazarlanması esas olup ihracata yönelik teşvikler bulunmaktadır³².

Gıda üretimi, her ülke için stratejik öneme sahiptir. Ancak, günümüzde küresel bazda ciddi gıda üretimi açığının olması, bu stratejik önemi uluslararası ölçüğe taşımıştır. Bunun en somut örneği, Birleşmiş Milletler bünyesindeki Dünya Gıda ve Tarım Örgütü'nün (FAO) özellikle 1960'lı yıllardan günümüze gittikçe

³⁰ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.33.

³¹ DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), "Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara 2007, s.18.

³² DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), "Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara 2007, s.28.

güçlenen bir balıkçılık birimi oluşturmaktadır. Günümüzde bu birim, dünya balıkçılık kaynakları hakkında en kapsamlı ve düzenli, veri ve bilgi toplayan ve değerlendirilen kurum haline gelmiştir. Kurum, uluslararası uzmanlardan en etkin şekilde yararlanarak “Balıkçılık Bilgi, Veri ve İstatistik Birimi (Fisheries Information, Data and Statistics Unit-FIDI)” oluşturmuştur.

Balıkçılık ve yetiştiricilik, AB’ndeki önemli ekonomik faaliyetler arasında yer almaktadır. Temel ilkeleri belirlenmiş olan Ortak Balıkçılık Politikası (OBP)’nda, tüm üye ülkelerin mevcut istatistik sistemlerinin AB genelinde entegrasyonu özel bir öneme sahiptir. AB yönetmelik ve direktiflerine uygun olarak her Üye Devlet, Komisyonun Üye Devletlerin ‘filolarının’ büyüklüğünü izlemesi için ulusal, bilgisayar destekli, bayrağını taşıyan gemilerin kaydedildiği bir veri tabanı oluşturmalı ve sürdürmelidir. Gemi kayıtları ve filo kaydı, OBP’nin yapısal, kontrol ve koruma politikalarının uygulamasında da esastır. Filo kayıt sisteminin diğer önemli bir yönü de Komisyon’un yasadışı, yönetilmeyen ve kayıt dışı avcılıkla mücadelesini desteklemesidir. AB üyesi ülkeler kendi bünyelerinde, etkin bir yönetim yapısı oluşturmuş ve bu yapıyı besleyecek bilgi, veri ve istatistik birimlerini kurmuşlardır³³.

³³ DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), “Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2007, s.57.

İKİNCİ BÖLÜM

2. DENİZCİLİK SEKTÖRÜNDEKİ VERGİLEME

Bu bölümde ülkemizdeki vergi uygulamalarının denizcilik sektörünü doğrudan ve dolaylı olarak ilgilendiren özellikli bölümleri açıklanmıştır.

2.1. TUGS (TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ)

Gemi sicilleri, gemilerin taşıyacağı bayrağı ve taşınan bayrak da gemilerin tabi olduğu hukuk düzenini belirlemektedir. Bir gemi, bayrağını taşıdığı ülkenin ticari ve hukuki düzenine uymakla yükümlüdür. Gemi malikinin ticari faaliyeti dolayısıyla ödeyeceği vergi, yararlanacağı teşvikler, mülkiyet, ipotek ve benzeri haklarının varlığı ve kullanılması (tesisi) taşıdığı bayrak ile doğrudan ilişkilidir. Bu faktörlerin elverişliliği ise gemi malikinin ticari hayatta rekabet şansını artırıcı etkenler olarak karşımıza çıkar. Bu nedenle, devletler tarafından denizcilik sektörüne sağlanan vergi kolaylıkları, teşvikler ve bürokratik işlemlerdeki sürat gemi maliklerinin bayrak seçimini etkilemektedir³⁴. İşte bu çerçevede denizlerde Türk bayrağının kullanımının artırılması, Türk denizciliğinin geliştirilmesinin ve ekonomiye katkısının hızlandırılması amacıyla milli sicilin yanında 2. bir sicil olarak oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticarî yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlanmıştır. Bu bölümde TUGS kanunu mali ve vergisel boyutu ağırlıklı olmak üzere ele alınmıştır.

2.1.1. TUGS Çerçevesinde Yapılan Mali Düzenlemeler

TUGS uygulamasının mali boyutu hakkındaki düzenlemeler aşağıda gösterilen mevzuatta yapılmıştır.

- 4490 Sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 12. maddesi,

³⁴ Umurcan Gago, Bengi Yüceer, “Gemi İşletmeciliği, Gemi Satım Kazançları, Gemi Adamlarının Ücret İstisnası”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 125, Yıl 2000, s.130

- 24088 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği'nin 26. maddesi
- Ulaştırma Bakanlığı tarafından 19.01.2005 tarihli resmi gazetede yayımlanan ve 24088 sayılı yönetmelikte değişiklik yapan 25705 sayılı yönetmelik
- 4490 sayılı Kanunun 12. maddesinde değişiklik yapan 5266 Sayılı "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un 3. maddesi
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa ait 1 Seri Nolu Genel Tebliğinin 5.12 maddesi

5266 sayılı kanunla değişen 4490 sayılı kanunun 12. maddesinin güncel hali aşağıdaki gibidir.

"Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tâbi tutulmazlar.

Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların sahiplerinden aşağıdaki harçlar ayrıca tahsil olunur:

a) Kayıt harcı: 10.000 ABD Doları karşılığında Türk parasına ilave olarak, her bir net ton için 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınır. Bakanlar Kurulu bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı yatlar için alınacak maktu kayıt harcı, 5.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirası kadardır.

b) Yıllık tonaj harcı: Gemilerden ve yatlardan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olduğu her takvim yılı için her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınır. Bu harç ocak ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte tahsil olunur. Vadesi gelen yıllık tonaj harcı taksitleri ödenmedikçe sicilin terkinini ve yeni sahibi adına tescili yapılmaz. Devir sırasında vadesi gelmeyen harç taksitleri tescil olduğu yeni sahibi tarafından taksit süreleri içinde ödenir. Bakanlar Kurulu bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi veya yatın sicilden re'sen terkinini gerektiren sebeplerin meydana gelmesi halinde, sicil kaydı daha sonra terkin edilse bile tonaj harcı yükümlülüğü terkin sebebinin gerçekleştiği tarihi takip eden ay itibariyle sona erer.

c) Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yat doğrudan veya çift (dual) klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı ise bu maddenin (a) ve (b) bendinde tespit edilen bedellerde %50 indirim yapılır.

d) Finansal kiralama firmaları adına Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların mülkiyetinin finansal kiralama sözleşmesi hükümleri gereğince kiracıya devri gerektiğinde, gemi ve yatı kendi adına tescil ettirecek kiracıdan kayıt harcı alınmaz.

ABD Dolarının Türk Lirası karşılığının hesabında; Türk Uluslararası Gemi Sicili tescillerinde tescil tarihi, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tespit ve ilân olunan döviz satış kuru esas alınır.

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

Üçüncü fıkranın (a) ve (b) bentleri uyarınca alınacak harçların tarh, tahakkuk ve tahsilinde aksine hüküm bulunmadıkça 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri uygulanır.

Üçüncü fıkranın (a) ve (b) bentleri uyarınca tahsil edilen gelirler Maliye Bakanlığınca ayrı bir hesapta izlenir. Bu gelirlerin % 50'si altı ayda bir Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi Bütçesine kaydedilir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığının da görüşü alınarak Bakanlıkça tespit edilir.”

2.1.2. TUGS Çerçevesinde Yapılan Mali Düzenlemelerle İlgili Açıklamalar

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar bu kanun (4490 ve 5526 sayılı kanunlar) kapsamındaki mali teşviklerden yararlanabilmektedir.

Madde metninde yer alan cümleden anlaşılacağı gibi bu istisna suda hareket eden motorlu veya motorsuz her türlü deniz aracı ile elde edilen kazançları istisnaya tabi tutmayı, istisnayı yalnızca gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançla sınırlandırmaktadır. Aşağıda açıklanan gemi ve yat tanımı kapsamında olmayan diğer deniz araçları ile verilen romörkür, yüzer vinç, yüzer otel, yüzer lokanta, refakat, gemi kurtarma, batık çıkarma, enkaz kaldırma, sularda kirlilik önleyici çalışmalarda bulunma, sondaj, zemin etüdü hizmetleri ile liman, iskele, marina, su altı tüneli, tüp geçit gibi sularda yapılan inşaatlarda kullanılmak üzere teçhiz edilmiş araçlar vasıtası ile elde edilen kazançlar sağlanan mali teşviklerden yararlanamamaktadır³⁵.

Örnek olarak İstanbul Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü tarafından verilmiş olan B.07.4.DEF.0.34.12.2.45-3961 sayılı muktezada aktive kayıtlı olan ve Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı bulunan “yüzer havuzun” işletilmeciliği faaliyetinin “gemi” işletmeciliği faaliyeti olarak değerlendirilmesi söz konusu olmadığından elde edilen kazançlardan dolayı 4490 sayılı Kanun’un 12.maddesinde yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanılmasının,

³⁵ İsmail Bulut, “Denizcilik Kazançları”, 22.06.2007 tarihli Dünya Gazetesi, s.4

düzenlenecek kağıtların damga vergisinden ve yapılacak işlemlerinde harçlardan istisna tutulmasının mümkün bulunmadığı açıklanmıştır.

Bu kanunlarda bahsedilen kavramlardan;

Gemi, ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerini,

Yat, 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 tonilato belgelerinde “Ticarî Yat” olarak belirtilen deniz araçlarını,

ifade etmektedir.

Görüldüğü üzere TUGS kapsamındaki teşviklerden yararlanabilmek için ön şart deniz aracının TUGS’a kaydının yapılmasıdır. 4490 sayılı kanunun 4 ve 5. maddeleri uyarınca bu kaydın yapılabilmesi için deniz aracının;

- a) Yukarıda bahsedilen tanımlara uygun gemi yada yat olması,
- b) Gemi veya yatın Türkiye’de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye’de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait olması,
- c) Gemi veya yatın TUGS’a kaydının talep edilmesi,
- d) Kaydı talep edilen gemi veya yatın;

- Tonaj sınırı olmaksızın 4490 sayılı kanunun yürürlük (yayımlı) tarihi olan 21.12.1999 tarihinde Millî Gemi Siciline kayıtlı bulunması yada,

- Tonaj sınır olmaksızın yurt içinde inşa edilmiş olması (Yurt içinde, yurt dışına ihraç edilmek üzere inşa edilen veya yurt içinde Türk uyruklu gerçek veya

tüzel kişiler için imal edilip de, daha sonra yurt dışına ihraç edilmiş olan ve tekrar yurda ithal edilen gemiler ve yatlar, yurt içinde imal edilmiş kabul edilir) ya da

- Yurt dışından ithal edilecekse 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerinde olması gerekmektedir.

Kanundaki ifadeler çerçevesinde TUGS kapsamında sağlanan mali teşvikleri üç ana başlıkta ifade etmek mümkündür.

- TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

- 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 tâbi tutulmazlar.

- Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

Bunlar dışında 5520 sayılı tebliğ ve çeşitli görüşler uyarınca aşağıdaki hususların dikkate alınması söz konusudur.

- İstanbul Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 05.01.2001 Tarih ve B.07.4.DEF.0.34.12/2.10-7211/39 sayılı muktezada gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisi ve fonlardan müstesna iken bunlar için damga vergisi hesaplanması gerektiği açıklanmıştır.

- Gemi personeli hariç yöneticiler, ofis çalışanları ve diğer ilgili personelin ücretleri söz konusu gelir vergisi istisnasından faydalanamayacaktır³⁶. Burada bahsedilen ücret tanımı GVK 61. madde uyarınca yapılan tanımlama çerçevesinde

³⁶ Cem Çelik, "TUGS'a Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin Mali Düzenlemeler", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cemcelik/001/mynetkobi.php>, (14.09.2008), s.1

dikkate alınıp direk ücretler dışında normal şartlarda gelir vergisine tabi olan tüm menfaatlerin bu kapsamda dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

- Gemi ve yatlarda çalışanların gemi ve yat dışındaki yerlerde yaptıkları çalışmalar karşılığında elde ettikleri ücretlerde istisna uygulanıp uygulanmayacağı net değildir. Kanun maddesindeki tek şart, ücret ödenen kişinin gemi ve yat çalışanı olmasıdır³⁷.

- Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı olan gemilerde ve yatlarda istihdam edilecek gemi adamları Türk sosyal güvenlik ve bireysel ve toplu iş hukuku mevzuatına tabi olurlar. Ancak, yabancı uyruklu gemi adamları için, uluslararası veya ikili sosyal güvenlik sözleşmelerinde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, talepleri halinde kendi ülkelerinde zorunlu veya herhangi bir ülkede özel sigortalı olduklarını kanıtlamaları şartı ile malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalarına tabi tutulmazlar³⁸.

- Yabancı çalışanlar açısından ise ilgili ülke ve Türkiye arasında mevcut sosyal güvenlik anlaşmaları durumu etkileyebilir³⁹.

- Gemiye işleten firmanın personeli olmayıp da bu gemilerde çeşitli nedenlerle geçici olarak çalışan kişilerin kendi işverenlerinden alacakları ücretler ise istisna kapsamında değildir⁴⁰.

- 5520 sayılı KVK'nın 15 ve 30. maddeleri ile GVK'nın 94. maddesi dikkate alındığında tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere ve kurumlara, gelir ve kurumlar vergisinden

³⁷ Bülent Koçak, "Denizciliğe Yönelik Teşvikler", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Eylül 2006, Sayı 221, s.35

³⁸ Veysel Çakır-Tuğrul Özüt, "TUGS Kanunu İle Sağlanan Vergisel Teşvikler", [http://turmob.org.tr/turmob/basin/25-08\(3\).htm](http://turmob.org.tr/turmob/basin/25-08(3).htm), 15.09.2008, s.1

³⁹ Sebahattin Erdoğan, Selçuk Ürkmez, "Gemicilik Şirketlerinin Mali Ortamlarının Gözden Geçirilmesi", www.deloitte.com.tr, 09.10.2008, s.1

⁴⁰ Şeref Demir, "TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Vergileme Usulleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı 100, Nisan 2001, s.42

muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden kesinti yapılmalı, tam mükellef kurumlara, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılmamalıdır⁴¹.

2.2. DENİZ TİCARET FİLOSUNUN (Balıkçı Fabrika Gemileri Dahil) ve GEMİ İNŞA TESİSLERİNİN TEŞVİKİ

Deniz ticaret filosunun geliştirilmesi ile ilgili bir diğer teşvik düzenlemesi 2581 sayılı yasa ile yapılmıştır.

Bu düzenleme ile Türkiye’de yerleşik gerçek yada tüzel kişilerce bu deniz araçlarının yada bunlara ait aksam veya parçalarının “işletme ve donatım malzemeleri”nin ya da deniz araçları üretim tesislerinin inşasına yönelik eşyanın ithali hakkında bazı teşvikler sunulmuştur⁴².

Aşağıda bu yasa kapsamındaki açıklamalara yer verilmiştir.

2581 sayılı yasa deniz ticaret filosunun geliştirilmesi ve gemi inşa tesislerinin teşviki hakkında kanun uyarınca yurtdışından inşa suretiyle veya hazır olarak satın alınan gemiler ile yurt içinde inşa, tadil veya onarılan gemilerde (yüzer havuzlar dahil) ve bu gemilerin donatım ve seyirlerinde kullanılan makine, teçhizat ve demirbaş ile gemi üretim tesislerinin inşa, tadil, tevsi veya onarımlarında kullanılan makine, teçhizat ve demirbaşlar, ilgili mercilerin müsaadesi şartıyla gümrük vergisi ile ithalde alınan diğer vergi ve resimlerden (damga resmi dahil) muaf olduğundan bu surette gemi ithalinde Gümrük vergisi yükümlülüğü doğmayacaktır.

Bu kanun uyarınca Ulaştırma Bakanlığı tarafından 24.09.2004 tarih ve 25593 sayılı yönetmelik çıkarılmış olup bu yönetmelik çerçevesinde herhangi bir tonaj yada yaş sınırlaması olmadan aşağıdaki kalemlerin temini teşvik kapsamındadır.

⁴¹ Emin Akyol, “TUGS’a Kayıtlı Gemilerden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 176 Ağustos 2007, s.46

⁴² Sami Ceyhan, “Deniz Araçları ve İlgili Teçhizatın İthalatında KDV ve ÖTV İstisnası”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2006, Sayı 164, s.23

- Yurt dışından yeni veya kullanılmış olarak satın alınan yahut yurt dışında komple yeni olarak azami bir yıl içinde inşa ettirilecek gemiler (balıkçı tekneleri ile römorkörler hariç, balıkçı fabrika gemileri dahil) deniz araçları ve yüzer havuzlar,

- Yurt içinde inşa veya tadil edilen yahut onarılan gemi veya deniz aracının (yüzer havuzlar dahil) ve bu gemilerin donatım ve seyirlerinde kullanılan yahut gemi ve yat üretim ve bakım-onarım tesislerinin inşa, tadil, tevsi ve onarımlarında kullanılacak yeni ve/veya kullanılmış makine, teçhizat ve demirbaşların ithali,

- Kültür ve Turizm Bakanlığında Yatırım Belgesi almış olan; turizm amaçlı olarak yurt dışından ithal edilecek veya aynı amaçla kullanılma taahhüdünde bulunmak kaydıyla yurt içinde inşa edilecek yatlar,

- Kültür ve Turizm Bakanlığında turizm işletme belgesi almak suretiyle faaliyette bulunan yatların tadilat veya onarımlarında; donatım ve seyirlerinde kullanılacak yeni ve/veya kullanılmış makine, teçhizat ve demirbaşlar.

2.3. GEMİ VE YAT İNŞA YATIRIMLARINDA YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI

Yatırım indirimi müessesesi, vergi politikasının iktisadi büyüme amacını sağlamak üzere 1963 yılında 202 sayılı kanunla vergi sistemimize girmiştir. Uygulama esaslarında daha sonra bir çok kez değişiklik yapılmıştır.

Son olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenen "Yatırım İndirimi" uygulaması 01.01.2006'dan itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 69. madde ile mükelleflere sadece belirtilen yatırım harcamaları nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranlarına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlardan indirebilme imkanı verilmiştir.

Bu çerçevede 2008 yılı sonu itibariyle mevzuatımızda yatırım indirimi istisnasının uygulama alanı kalmamıştır⁴³.

Diğer taraftan yatırım indirimi istisnasına yönelik uygulamada devreden yatırım indiriminin 2006–2007–2008 yıllarında kullanılabileceği, kalan bakiye yatırım indirimi hakkının ise devretmeyeceğine ilişkin kanun maddesi Anayasanın kazanılmış haklar maddesine aykırı olduğu gerekçesi 8.1.2010 tarihinde ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmiştir. Buna göre devreden yatırım indirimleri kullanılabilir. Yatırım indirimi uygulamasının durdurulmasına ilişkin olan kanunun 07.04.2006 da yayınlanması ve yürürlük tarihinin 01.01.2006 olmasının anayasaya aykırı olduğu kabul edilmiş ve 01.01.2006 ile 07.04.2006 tarihleri arasında yapılan yatırım varsa bu yatırımlara da yatırım indirimi uygulanabileceğine hükmedilmiştir.

2.4. YATIRIM TEŞVİK BELGESİNDE YER ALAN MAKİNE VE TEÇHİZATLARA İLİŞKİN KDV İSTİSNASI

KDV Kanunu’nun 13/d maddesi ile yapılan düzenlemede yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV’den istisna edilmiştir. Bu düzenleme ile ilgili çeşitli KDV tebliğ ve sirkülerlerinde açıklamalar yapılmıştır. Bunlardan son dönemde yayımlananlar 84, 87, 89 nolu tebliğler ve 2 nolu KDV sirküleridir. Deniz araçları makine ve teçhizat niteliğinde olmadığından bu istisnadan faydalanamaz ancak denizcilikle ilgili yatırımlarda eğer teşvik belgesi alınmışsa ve bu belgede ayrıca gösterilmişse yatırımlar ilgili makine ve teçhizatlar istisnadan yararlanabilir.

Diğer taraftan deniz araçları ile ilgili olarak KDV Kanunu’nun 13/a maddesi hükmü ayrıca dikkate alınmalıdır. Bu konuyla ilgili olarak 69 nolu KDV tebliğinde hava, deniz ve demiryolu taşıma araçlarının makina ve teçhizat kapsamına girmediği ancak KDV Kanununun 13/a maddesindeki şartların mevcudiyeti halinde bu araçların

⁴³ Arzuhan Aktaş, Gökhan Korhan, “Gemi ve Yat İnşa Yatırımlarında Yatırım İndirimi Uygulaması”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı 218, Haziran 2006, s.78

teslim ve ithalinde, sözü edilen 13. maddede düzenlenen "araçlara ilişkin istisna" hükümleri çerçevesinde istisna uygulanabileceği açıklanmıştır.

2.5. DENİZLERDEN ELDE EDİLEN ZİRAİ KAZANÇLAR (Su Ürünleri)

Zirai kazanç, şartların sağlanması durumunda gerçek usulde (bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre) tespit edilir veya tevkifat uygulanmak suretiyle vergilendirilir. Denizcilik sektöründe özellikle su ürünleri yetiştiriciliği ve avcılığı açısından bu düzenlemeler önem arz etmektedir.

Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde işletme büyüklüğü ve motorlu zirai araç kullanımı belirleyici faktörler olmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler bilanço yada işletme hesabı esasına göre kazançlarını tespit edebilirler. Bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler arasında arazi ürünlerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile su avcılığında aşağıdaki şartlar aranmaktadır.

- Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliğinde;

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

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

- Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre.

Mükelleflerin gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmaları kazançlarının tevkifat yoluyla vergilendirilmesine engel değildir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü tarafından verilmiş B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/1 sayılı görüşte gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin Ticaret Borsasına tescil ettirdiği zirai ürünlerin satışından elde ettiği kazancın tevkifata tabi olduğu açıklanmıştır.

GVK'nın 86. maddesi uyarınca tam mükellefiyette gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Zirai kazancın tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesi ise GVK 94. maddesi çerçevesinde gerçekleşmektedir. Madde metni uyarınca kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler söz konusu maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

GVK 96. madde uyarınca vergi tevkifatı gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır.

GVK 94. maddenin 11. bendinde ise çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre tevkifat oranları aşağıda gösterilmiştir. (Bakanlar Kurulu, 94. maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifira kadar indirmeye veya bir katna kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki; 11 numaralı bent çerçevesinde zirai mahsul bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatında, zirai mahsulün ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıp satılmadığına veya destekleme kapsamında alım yapan kurumlar ile diğerlerine, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için de faaliyetin türü ve niteliğine, münhasıran zirai alet ve makinalarla verilen hizmetlere veya zirai işletmenin başka kişilerin işlerinde kullanılmak suretiyle yapılmasına göre farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.)

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için (2003/6577 sayılı BKK ile % 1)

- ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için (2003/6577 sayılı BKK ile % 2)
- b) Diğer ziraî mahsuller için,
 - i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için (2003/6577 sayılı BKK ile % 2)
 - ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için (2003/6577 sayılı BKK ile % 4)
- c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,
 - i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için (2003/6577 sayılı B.K.K. ile %2)
 - ii) Diğer hizmetler için (2003/6577 sayılı B.K.K. ile %4)
- d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için, (2003/6577 sayılı B.K.K. ile %0)

Tam mükellefler tarafından elde edilen zirai kazançlar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup, varsa tevkifat tutarlarının ödenecek vergilerden mahsup edilmesi söz konusudur.

Dar mükellefler açısından Türkiye’de elde edilmiş zirai kazançların Türkiye’de icra edilen zirai faaliyetler nedeniyle elde edilmesi gerekmektedir. Bu durumda dar mükellefin Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmesi için Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede icra edilmesi gerekmektedir. VUK 156. madde uyarınca bir işyeri olması durumunda ise ticari kazanç niteliği kazanacağından dar mükelleflerin Türkiye’de zirai kazanç elde etmeleri hemen hemen imkansızdır.

Diğer taraftan 94. madde kapsamındaki tevkifat uygulaması dar mükellefleri kapsam dışında bırakan bir düzenleme söz konusu değildir. Bu durumda yukarıda açıklanan tevkifata tabi ürünü alan dar mükellef kurumların da yaptıkları ödemelerde tevkifat yapmaları söz konusudur. Teoride geçerli olan bu düzenlemenin uygulamada gerçekleştirilmesi oldukça güçtür.

2.6. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ AÇISINDAN DENİZ ARAÇLARININ GİDERLERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca 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 kurum kazancından indirilemez.

Diğer bir deyişle işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak kiralanan yada işletmede kayıtlı olan motorlu deniz taşıtlarının giderleri ve amortismanlarının vergi matrahına kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklenmesi gerekmektedir.

1 seri nolu tebliğde de bu konuyla ilgili olarak kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının indiriminin mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Diğer taraftan kurum kazancının tespitinde GVK'nın 40. maddesinde belirtilen indirilecek giderlerin de dikkate alınması gerekmekte olup bu maddenin 1. fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indiriminin mümkün olduğu açıklanmıştır.

Burada temel kıstas aracın işte kullanılmasıdır. İşletmeye dahil olsa bile araç işte kullanılmıyorsa, örneğin aracı, işletme sahibinin oğlu kendi özel ihtiyaçları için kullanıyorsa gider kaydının yapılamaması gerekir⁴⁴.

⁴⁴ Ramazan Yakışıklı, "Şirket Aktifine Kayıtlı Olmayan Araçların Şirket Faaliyetlerinde Kullanılmasının Vergisel Sonuçları", Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2008, Sayı 319, s.123

2.7. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN DENİZ ULAŞTIRMASI

Deniz ulaştırması işlerinden elde edilen kazançların vergilemesi özellikle dar mükelleflerde vergiye tabi kazancın tespiti açısından kendine has özellikleri olan bir düzenlemedir. Aşağıda tam ve dar mükellefler açısından bu durum incelenmiştir.

2.7.1. Tam Mükellef Gerçek Kişiler Açısından

Tam mükellef gerçek kişilerin deniz ulaştırması faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler ticari kazanç niteliğinde olup (TTK 12. maddesi uyarınca) GVK'nın 37. maddesi uyarınca değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması durumunda da elde edilen kazançların GVK 82. maddesi uyarınca arızı ticari kazanç olarak vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan VK 94. madde uyarınca kara deniz ve hava ulaştırması ile iştigal eden tam mükelleflerin bu işleri nedeniyle elde ettikleri istihkakları uyarınca yapılan ödemeler üzerinden bir tevkifat yükümlülüğü getirilmemiştir.

Ancak, 94. maddenin 11 nolu bendinde esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden diğer hizmet alımları için 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %10 oranında tevkifat yapılması söz konusudur.

Bu çerçevede eğer esnaf muaflığından yararlananlardan alınan bir taşımacılık hizmeti söz konusu ise 94. madde uyarınca tevkifat yapmak zorunda olanların bu ödemeler üzerinden %10 oranında tevkifat yapmaları gerekmektedir.

2.7.2. Dar Mükellef Gerçek Kişiler Açısından

GVK'nın 45. maddesine göre dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar

kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur.

Bu çerçevedeki açıklamalar Kurumlar Vergisi bölümünde ilgili kısımda yapılmıştır.

Diğer taraftan 94. madde uyarınca kara deniz ve hava ulaştırması ile iştibal eden dar mükelleflerin bu işleri nedeniyle elde ettikleri istihkakları (ticari kazançları) uyarınca yapılan demeler üzerinden bir tevkifat ykmllg getirilmemiştir.

Ancak 94. madde de ayrıca yapılan bir düzenlemede Bakanlar Kurulu'nun, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle iştibal eden dar mükellefler için, ülkeler itibariyle ve karşılıklı olmak şartıyla, ayrı ayrı veya topluca sifira kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkili olduğu açıklanmıştır.

94. madde uyarınca kara deniz ve hava ulaştırması ile iştibal eden dar mükelleflerin bu işleri nedeniyle elde ettikleri istihkakları uyarınca yapılan demeler üzerinden bir tevkifat ykmllg getirilmemişken maddenin devamında Bakanlar Kurulu'na bu işler nedeniyle tevkifat nispetini artırma yada azaltma yetkisi verilmesi birbiri ile çelişen ifadelerdir.

Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin ise gelir vergisi nispetini artırıp azaltma şeklinde kullanıldığı grlmektedir. Bakanlar Kurulu deniz taşımacılığında bu yetkisini 86/11330 ve 92/3078 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile kullanmıştır. 86/11330 sayılı kararda aşağıdaki ifadeler bulunmaktadır.

“Türkiye ile yabancı memleketler arasında deniz ve hava yoluyla taşımacılık yapan ve dar mükellefiyete tabi olan ABD vatandaşları ile ABD kurumlarının 1/1/1987 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri taşımacılık kazançlarına uygulanacak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi nispetlerinin sifira (0) indirilmesine dair ekli Karar'ın yrrlge konulması; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 18/12/1986

tarikli ve 89/650 sayılı yazısı üzerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve 103 üncü maddeleriyle 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca 23/12/1986 tarihiyle kararlaştırılmıştır.

....

c) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 45. maddesine göre vergilendirilen ve ABD vatandaşı olup ABD mevzuatı uyarınca tam mükellef sayılan gerçek kişilerin deniz ve hava yoluyla yaptıkları yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı dolayısıyla Türkiye'den elde ettikleri kazançlara sıfır (0) Gelir Vergisi nispeti uygulanır.”

92/3078 sayılı kararda ise aşağıdaki ifadeler bulunmaktadır.

Hava ve deniz taşımacılığı faaliyetleri ile iştigal eden Türkiye'de mukim gerçek kişiler ile kanuni veya iş merkezi Türkiye'de olan kurumların, uluslararası trafikte yolcu, yük ve bagaj taşımacılığında, 1/1/1992 tarihinden itibaren İsrail'de elde ettikleri kazançların, İsrail'de gelir üzerinden alınan veya alınacak olan herhangi bir vergiye tabi tutulmaması şartıyla, İsrail'de mukim gerçek kişilerin veya kurumların benzer kazançları Türkiye'de aşağıdaki şekilde vergilendirilir:

.....

c) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 45. maddesine göre vergilendirilen İsrail'de mukim gerçek kişilerin, deniz ve hava yoluyla yaptıkları yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı dolayısıyla Türkiye'de elde ettikleri kazançlara sıfır (0) gelir vergisi nispeti uygulanır.

Görüldüğü üzere Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca tevkifat nispeti değil gelir vergisi oranı belirlenmiş durumdadır. Bu karar uyarınca yapılan belirleme kanun maddesi ile verilen yetkinin üzerinde olup hukuki boyutu tartışmalıdır.

Sonuç olarak;

- Dar mükellef gerçek kişilerin yaptıkları taşımacılık faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri vergiye tabi kazançları kurumlar vergisi ile ilgili olarak bu kapsamda yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir vergisine tabi tutulacaktır. Yukarıda açıklanan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca ABD ve İsrail mukimi gerçek kişilerin deniz ve hava yoluyla yaptıkları yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı dolayısıyla Türkiye'den elde ettikleri kazançlara sıfır (0) Gelir Vergisi nispeti uygulanmalıdır.

- Dar mükellef gerçek kişilere taşımacılık kazançları nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden 94. madde uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

- Dar mükelleflerin ulaştırma kazançları ister GVK 45 (dolayısıyla KVK 23. madde) madde kapsamındaki hasıllattan isterse bu kapsamın dışındaki hasıllattan elde edilsin bunlar için beyanname verilmesi gerekmektedir.

- GVK 86. maddesindeki toplama yapılmayan hallerle ilgili belirlenen hususlarda taşımacılık işleri kapsamındaki kazançlar dikkate alınmadığından bu kazançlar için dar mükelleflerin yıllık veya özel beyanname vermesi söz konusu olmaktadır.

- Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında arızı olarak yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlarda, GVK 82/6 fıkrasına göre herhangi bir istisna söz konusu olmayıp safi kazancın tamamı gelir vergisine tabidir. Bu düzenleme sadece GVK'nın 45. maddesi uyarınca KVK 23. maddede bahsedilen hasıllata ilişkin olarak dikkate alınacaktır. Diğer bir deyişle KVK 23. maddesi kapsamı dışında elde edilen ulaştırma kazançlarının GVK 86/1 bendi uyarınca değerlendirilmesi ve diğer kazanç ve iratlar için tanınan istisnadan faydalanması mümkün bulunmaktadır.

GVK'nın 92. maddesinde bir takvim yılına ait beyannamenin dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin,

Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verileceği veya taahhütlü olarak posta ile gönderileceği açıklanmıştır.

GVK'nın 101. maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi olup yıllık beyanname vermek zorunda olmayanların arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, 45. maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeleri gerekmektedir.

GVK'nın 107. maddesinde dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye'de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye'de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar adına tarhiyat yapılacağı açıklanmıştır.

2.8. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DENİZ ULAŞTIRMASI

Kurumlar Vergisi uygulamaları açısından deniz ulaştırıcılığının vergilemesinde özellikli durumlar söz konusudur.

2.8.1. Tam Mükellef Kurumlar Açısından

Tam mükellef kurumlar açısından deniz ulaştırıcısından elde edilen gelirler doğrudan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde açıklanan safi kurum kazancının tespitine ilişkin açıklamalar doğrultusunda belirlenmeli ve kurumlar vergisine tabi olmalıdır. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması da durumu değiştirmeyecektir.

2.8.2. Dar Mükellef Kurumlar Açısından

Dar mükellef kurumlar açısından ulaştırma işlerinden elde edilen kazancın tespiti ile ilgili düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde aşağıdaki gibi yapılmıştır.

“Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

- a) Kara taşımacılığında % 12,*
- b) Deniz taşımacılığında % 15,*
- c) Hava taşımacılığında % 5, olarak uygulanır.*

Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasıllatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

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 gerçekleşen 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.”

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesi uyarınca 1 seri nolu tebliğde açıklamalarda bulunulmuştur. Diğer taraftan 92/3078 ve 86/11330 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da ABD ve İsrail mukimleri için özel bir düzenleme yapılmıştır

TTK'nın 12. maddesinde kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak ticari faaliyet olarak değerlendirilmiştir. Bu çerçevede söz konusu taşıma işini gerçekleştirmek üzere yapılan tüm faaliyetlerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Bu genel anlamda yapılan tanımlamanın yanında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde taşımacılık faaliyetinin tanımına ilişkin bir de özel düzenleme yapılmıştır. Bu özel düzenlemeye göre açıklanan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin de taşımacılık işi nedeniyle elde edilen ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre ticari kazanç kapsamında değerlendirilen taşımacılık faaliyetlerini Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde düzenlenen faaliyetler ve taşımacılık işi kapsamına giren ve 23. madde uyarınca dikkate alınamayacak diğer faaliyetler olarak iki ayrı grupta değerlendirmek mümkündür.

23. madde kapsamında bahsedilen taşımacılık faaliyetinde aşağıdaki kazanç unsurları hasılatı oluşturmaktadır;

- *Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen 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.*

- *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 sayılan hasıllata dahil edilmesi yada edilmemesi gereken unsurlar aşağıda belirtilmiştir.

- Navlun: Deniz Ticareti Hukukunda navlun yük taşıma “navlun” mukavelesi gereğince geminin tahsis ve yükü taşıyanın istemek hakkını haiz ve taşıtanın da (bazen gönderilenin) ödemekle yükümlü bulunduğu ücrettir. Her halukarda taşımacılık hasıllatının bir unsuru olarak kabul edilmelidir.

- Boş Navlun: Taşıtan kararlaştırılan yükün tamamını yüklememiş olsa bile navlunun tamamını ödemekle mükelleftir. Böylece geminin tahsise rağmen boş bırakılan kısmı için ödenen navluna “boş navlun” denmektedir ki hukuki mahiyeti itibariyle bir ücrettir⁴⁵. Navlunun bir unsuru olduğundan bu ücretin de hasıllata dahil edilmesi gerekir.

- Primaj Ücretleri: Primaj çıkış limanında yüklemede gösterilen ihtimama karşılık, navluna ek olarak ödenen primdir. Bu prim navlun ödeyecek kişi tarafından yükleme ve boşaltma limanında Türkiye’deki acente lehine ödenir. Primaj navluna dahil değildir. Bu tanım uyarınca acentaların geliri olan bu primlerin dar mükellef kurumun hasıllatına dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, acentelerin aldıkları bu primleri taşıyıcı firmaya kısmen veya tamamen ödemeleri durumunda, yahut taşıyıcı firmaların bu primleri direk almaları durumunda prim bedellerinin hasıllatın bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın 17.01.1992 tarih ve KDV/2601013-232 sayılı yazısında da primaj ücretleri navlunun bir parçası olarak kabul edilmiştir. Primaj navluna ek olarak alınıyor ve faturada ayrıca gösteriliyor ise gemi acentaları asgari ücret tarifesi

⁴⁵ Nefise Genay, “Nakliyat Vergisinde Sürastarya ve Boş Navlun Konusu” Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1982, Sayı 10, s.65

yönetmeliğinde navluna dahil olmadığı belirtiliyor olmasına rağmen yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dahildir⁴⁶.

- Sarya (TTK uyarınca yükleme müddeti) Ücretleri: Sarya ücretleri aksi kararlaştırılmadıkça ücretsizdir. Ancak, Sarya için dar mükellef kurumlarca ücret istenmesi ve bunun kararlaştırılmış olması halinde Sarya ücretlerinin de dar mükellefiyete tabi kurumların hasılatları içinde yer alması yani, navlun hasılatına dahil edilmesi gerekir⁴⁷.

- Sürastarya (Demuraj) Ücreti: Deniz taşımacılığında yükleme ve boşaltma işlemlerinin belirlenen süreler içinde (sarya) tamamlanamaması halinde, navlun sözleşmesi uyarınca gemilerin fazladan bir süre bekletilmesi gerekecektir ki bu süreye sürastarya adı verilmektedir. (TTK Madde 1032) İşte sürastarya adı verilen bu fazladan sürelerde ödenecek ücretlere ise demuraj denmektedir. Demuraj bedelleri navlun kapsamında düşünülmelidir⁴⁸.

- Kontrstarya Ücreti: Kontrstarya kelime anlamı olarak sürastaryaya ek olarak tanınan zamanı ifade eder. Uygulamada bu kapsamda alınan bedellerin de dar mükellef kurumun yukarıda açıklanan hasılatının içinde yer alması gerekir⁴⁹.

- Dispeç Mani Ücretleri: Kelime anlamı olarak, bir ziyam sebep ve miktarının belirlenmesi ve ilgililere bölüştürülmesi anlamını taşır. Dispeç mani taşıyan tarafından taşıtana yapılan bir ödeme olup yüklemeyi ve boşaltmayı çabuk yapması halinde tasarruf edilen gün ve saatler için yapılmaktadır. Bu çerçevede bu bedellerin dar mükellef kurumun hasılatına

⁴⁶ Alptürk Ercan, “Deniz Taşımacılık Faaliyetlerinin Finansal ve Vergisel Boyutu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 26, Eylül 2005, s.87

⁴⁷ Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, Cilt I, s.720

⁴⁸ Özgür Biyan, “Deniz taşımacılığındaki “Demuraj” Bedellerinin Gider Olup Olmadığı”,

http://www.alomaliye.com/2007/ozgur_biyar_demuraj.htm, (14.10.1008), s.1

⁴⁹ Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, Cilt I, s.725

dahil edilmesi, ancak ve ancak, dar mükellefiyete tabi yabancı deniz ulaştırma kurumunca başka bir dar mükellefiyete tabi yabancı deniz ulaştırma kurumuna ödenmesi halinde mümkündür⁵⁰.

- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 196 sayılı genelgesinde yabancı ulaştırma kurumlarının bilet bedeli ile birlikte almış oldukları gider vergisi, nakliyat ve damga resimleriyle asker ailelerine yardım paralarının, bilet bedellerine dahil bulunan yemek masrafları, demiryollarına ödenen aktarma karşılıkları, vagon kirası, liman resimleri, yükleme ve boşaltma masrafları, sigorta ücretleri gibi gider karşılıklarının hasılatla ilavesi gerektiği belirtilmiştir⁵¹.

- Kombina Bilet Satışı: Genellikle Turizm sektöründe uygulanan bu kavram turistlerce gidiş-dönüş şeklinde ödenen bilet ücretlerini kapsamaktadır. Dar mükellefiyete tabi kurumun 23. madde kapsamındaki hasılatı bu kapsamdaki uygulamalarda Türkiye ile Yabancı limanlar arasında gerçekleşen kısım için dikkate alınmalıdır. Bilet bedelinin geri kalan kısmının 23. madde kapsamı dışındaki hasılat çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

- TTK'nın 1004. maddesine göre, donatanın muvafakatı olmaksızın kendi hesabına kaptan tarafından yüklenen yük için kaptanın ödeyeceği navlun, TTK'nın 1040. maddesine göre ödenecek pişmanlık navlunu, TTK'nın 1084. maddesine göre ödenecek mesafe navlunu, TTK'nın 1132. maddesine göre navluna dahil olan taşıma ücreti, donatanın akdettiği navlun mukavelesinden doğan sair alacaklar (cezai şart gibi), dar mükellefiyete tabi ulaştırma kurumunun gemisini tahsis ettiği gayeye uygun olarak kullanmaktan elde ettiği menfaatler, römorkörlerin çekme ücretleri, kurtarma gemilerinin kurtarma ve yardım ücretleri ve balıkçı gemilerinin tuttıkları

⁵⁰ Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme" Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, Cilt I, s.725

⁵¹ A. Naci Arıkan, "Deniz Ulaştırma İleirnde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 183, Kasım 1996, s.89.

balıkların hasılatı da mükellef kurumun yukarıda açıklanan hasılatının içinde yer alması gerekir⁵².

- Time Charter Kiralamaları: TUGS kapsamında yapılan düzenlemeler çerçevesinde time charter kiralama bedellerinin de navlun gibi değerlendirilmesi gerektiği belirlenmiştir. Buna göre bu bedellerin de dar mükellef kurumun 23. madde kapsamında elde ettiği hasılatı dahil edilmesi gerekir. Ancak, ister ticari faaliyet kapsamında olsun ister gayrimaddi sermaye iradı kapsamında olsun dar mükelleflerin deniz araçlarını doğrudan kiraya vermeleri işlemlerini 23. madde kapsamındaki hasılatı dahil etmek mümkün değildir.

Yukarıda açıklanan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesi kapsamında Türkiye'de elde edilen ticari kazançlardan vergiye matrah olacak kurum kazancı elde edilen hasılatı 23. madde de açıklanan emsal oranının uygulanması suretiyle bulunur. Deniz taşımacılığında bu oran %15'dir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesi kapsamında Türkiye'de elde edilen arazi kazançlardan vergiye matrah olacak kurum kazancı da elde edilen hasılatı 23. madde de açıklanan emsal oranının uygulanması suretiyle bulunur. Deniz taşımacılığında bu oran %15'dir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesi kapsamı dışında taşımacılık faaliyetleri nedeniyle Türkiye'de elde edilen ticari kazançlardan vergiye matrah olacak kurum kazancı GVK'nın 37. maddesi uyarınca gerçek giderler dikkate alınarak belirlenecektir.

Taşımacılık işleri nedeniyle dar mükelleflerin elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi kesintisi hesaplanması gerekmektedir.

⁵² Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme" Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, Cilt I, s.728

23. madde kapsamında elde edilen hasılatın vergilendirilmesine ilişkin olarak 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde verilen örnek aşağıdaki gibidir.

(B) yabancı deniz ulaştırma kurumu, İzmir limanından Romanya'nın Köstence limanına kuru üzüm taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılat 150.000.- TL'dir.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, (B) yabancı ulaştırma kurumunun 2006 yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$150.000 \times \%15 = 22.500.- \text{ TL}$ Kurumlar vergisi matrahı (safi kurum kazancı)

$22.500 \times \%20 = 4.500.- \text{ TL}$ Kurumlar vergisi

Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisi bu örneğe göre,

$22.500 - 4.500 = 18.000 \times \%15 = 2.700.- \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır.

2.9. VERGİ CENNETLERİ

GVK 94. maddeye 5615 sayılı kanunla aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette

bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifira kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.”

Bu kapsamda henüz Bakanlar Kurulu tarafından bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, bu belirlemenin yapılması durumunda söz konusu ülkelere yapılan her türlü ödeme üzerinden %30 oranında kesinti yapılacaktır.

Diğer taraftan Bakanlar Kurulu kesinti oranlarını denizcilik sektörü ile ilgili olarak;

- emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler,

- yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler

için belirleme yetkisine sahiptir.

Vergi cennetleri ile ilgili olarak GVK'da açıklanan hususlara benzer bir uygulama da KVK'da bulunmaktadır. İlgili düzenleme KVK 30/7. bendinde yapılmış olup bu bölüm ile ilgili olarak gelir vergisi ile ilgili yapılan açıklamaların bulunduğu bölümdeki ilgili açıklamalar dikkate alınabilir.

2.10. ÇİFTE VERGİLEMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI (ÇVÖA)

Vergi anlaşmaları iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir, servet yada diğer vergi konuları üzerinde önce çifte vergilemeyi önlemek, sonra da ortadan kaldırmak amacıyla, karşılıklı rıza ve muvafakate dayanarak yaptıkları anlaşmalardır. Söz konusu anlaşma modellerinden olan OECD modelinde vergileme hakkı genel olarak, yatırımcının veya iş sahibinin ikamet ettiği ülkeye tanınmıştır. Vergileme hakkının sadece ikamet edilen ülkeye tanınması, sermaye ithal eden az gelişmiş ülkelerin iktisadi açıdan yararına olmamaktadır. Yine aynı şekilde, anlaşma modelinde, işgücü ithal eden gelişmiş ülkelerin kaynak ilkesi gereği bunları vergileme hakkının bulunması, azgelişmiş ülkeler açısından büyük bir vergi potansiyelinden mahrum kalmaları anlamına gelmektedir⁵³.

Yukarıda denizcilik sektörü ile ilgili olarak gelir, servet yada diğer vergi konularında yapılan açıklamalar açısından ilgili ülkeler ile Türkiye arasında yapılmış bir anlaşma olup olmadığı incelenmeli ve öncelikle bu anlaşmaların hükümleri dikkate alınmalıdır. Türkiye'nin imzaladığı ve halen yürürlükte bulunana anlaşmalar Ek 4'de gösterilmiştir.

Deniz Ulaştırması vergi uygulamaları açısından özellik arz etmektedir. Türk vergi sisteminde olduğu üzere, taşıma işlerinin kendine özgü yapısına bağlı olarak, anlaşmalarda da bu faaliyet kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak özel düzenlemelere yer verilmektedir. Başka bir deyişle, taşıma işlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesinde anlaşmaların işyerine ve ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulanmamakta, anlaşmada özel olarak öngörülen hükümlere göre işlem yapılmaktadır.

Türkiye'nin sonuçlandırdığı ÇVÖ Anlaşmalarında gemi, uçak ve kara nakil vasıtalarının uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen taşımacılık kazancının vergilendirilmesi konusu, büyük ölçüde uluslararası vergileme anlayışına paralel olarak ele alınmış olmakla birlikte, özellikle bazı konularda OECD Anlaşma

⁵³ Selçuk Yücel, Hayretin Turan, "Dar Mükellef Kurumlar", Yıldız Ofset, İstanbul 1999, s.34

Modeline konulan çekince ve şerhler doğrultusunda farklı özellikler de göstermektedir. OECD Anlaşma Modelinin konuyla ilgili 8. maddesi özetle, uluslararası gemi ve uçak taşımacılığında ve iç su yolları ile yapılan uluslararası taşımacılıktan elde edilen gelirlerin, taşıtları işleten teşebbüsün mukimi olduğu devlette vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu yaklaşım, ticari kazancın bir işyerine bağlı olarak elde edildiğinde işyeri kazancı ile sınırlı olmak üzere, işyerinin bulunduğu devlette vergilendirilmesini öngören, 7. madde hükümlerinden sapma teşkil etmektedir. Ancak, uluslararası taşımacılığın kendine özgü özellikleri dikkate alınarak böyle bir farklılaştırma OECD üyesi ülkeler tarafından kabul edilmiştir.

Türkiye'nin Model Anlaşma'nın 8. maddesi yorumuna koyduğu bir şerh, uluslararası taşımacılık kazançlarının, kaynak devlette de vergilendirilmesini sağlamaya yöneliktir. Özellikle, devletlerin gemi taşımacılığı alanında farklı gelişmişlik düzeyinde bulunmaları, Türkiye'nin gemi taşımacılık filosunun nispeten zayıf olması, bazı hallerde kaynak devlet vergilemesini Türkiye'nin menfaatlerine daha uygun kılmaktadır. Bu gerekçeden hareketle, bazı devletlerle akdedilen anlaşmalarda OECD Modeline uygun bir vergileme tercih edilmekle birlikte, deniz taşımacılık filoları Türkiye'ye nazaran önemli ölçüde gelişmiş olan İsveç, Norveç, Danimarka ve Finlandiya gibi devletlerle yapılan anlaşmalarda olduğu gibi, gemi taşımacılığı gelirlerinin kaynak devlette; yani gelirin elde edildiği devlette de vergilendirilmesi sağlanmıştır. Türkiye'nin 8. madde yorumuna koyduğu bir başka şerh ise uluslararası taşımacılıkla bağlantılı olarak, taşınan malların alıcıya ulaştırılmasına yönelik iç taşımacılıktan elde edilen gelirlerin de uluslararası taşımacılık geliri olarak değerlendirileceğine ilişkin yoruma, uluslararası taşımacılıkta kullanılan taşıtlar dışında taşıtlarla yapılan iç taşımacılık durumunda katılmadığı hususunu açıklığa kavuşturmuştur.

Buna göre, Anlaşma maddelerinin Türkiye'nin şerhi doğrultusunda yorumlanması, belirtilen iç taşımacılık gelirlerinin uluslararası taşımacılık geliri sayılmaması gerekir. Diğer bir şerh ise konteyner kiralama gelirlerinin, uluslararası taşımacılık kazançlarına bağlı ve arazi olsun olmasın 8. madde kapsamında uluslararası taşımacılık kazancı sayılmayacağını açıklamaya yöneliktir. Dolayısıyla,

eğer Türkiye'nin yaptığı anlaşmalarda bu gelirlerin uluslararası taşımacılık geliri sayılacağına ilişkin olarak 8. maddede özel bir düzenleme yoksa, Model Anlaşma yorumuna dayalı olarak bunu iddia etmek mümkün olmayacaktır. Buna bağlı olarak, akdedilen çok sayıda anlaşmada, konteyner kiralama gelirlerinin gayrimaddi hak bedeli olarak belli bir oranda gelirin elde edildiği devlette de vergilendirilmesi sağlanmıştır. Türkiye akdettiği ÇVÖ Anlaşmalarında özellikle deniz taşımacılığı alanında, diğer ülkenin Türkiye'de deniz taşımacılığında elde edeceği kazancın Türkiye'nin bu ülkede elde edeceği benzeri kazançlara göre önemli bir dengesizliğinin olmadığı durumda kazancın tümüyle sadece kazancı elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesini kabul etmiştir. Bu dengenin Türkiye aleyhine olduğu durumlarda ise, kazancın elde edildiği ülke olarak vergilendirme hakkını belli ölçüde de olsa elinde tutmaya çalışmıştır.

Böyle olmakla birlikte, karşılıklı olarak sözkonusu faaliyetlerden elde edilen kazancın birbiriyle mütenasip olmasını vergileme hakkının paylaşımında tek gösterge olarak düşünmek yanlış olacaktır. Zira, bunun yanısıra Anlaşmanın genel dengesi, diğer gelir unsurlarında vergilendirme hakkının paylaşımı, konunun ikili ekonomik ve siyasi ilişkilerin geliştirilmesindeki önemi ve bunun gibi bir çok faktör vergilendirme hakkının paylaşımında dikkate alınabilmektedir⁵⁴.

2.11. KDV KANUNU AÇISINDAN İNCELEME

Aşağıdaki bölümlerde KDV Kanunu açısından denizcilik sektöründeki özellikli durumlara yer verilmiştir.

2.11.1. Taşımacılık İstisnası

Denizcilik sektöründe özellikle deniz taşımacılığı açısından KDV Kanunu'ndaki taşımacılık istisnasına ilişkin düzenlemenin önemli bir yeri bulunmaktadır.

⁵⁴ Güngör Feridun, "ÇVÖA Kapsamında Uluslar arası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi II", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 1997, s.55

Taşımacılık istisnası ilişkin düzenlemeler KDV Kanunu'nun 7, 14 ve 22.. maddelerinde yapılmıştır. Söz konusu madde metinleri aşağıda gösterilmiştir.

“Madde 7 Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye’de yapılmış sayılır.

Madde 14 1) Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2) Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

3)...

Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Diğer taraftan Kanun’da transit taşımacılık ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılığa ilişkin 22, 39, 40 ve 43. maddelerinde düzenlemeler yapılmış olup, bunların aşağıda bahsedilecek Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

1, 11, 12, 14, 24, 25, 33, 36, 40, 44, 50, 59, 73, 81, 82, 91, 100 nolu KDV Genel tebliği ve 84/8889 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile de konu hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu karar metnine aşağıda yer verilmiştir.

“Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinin, ekli Karar’da belirtilen şekilde katma değer vergisinden istisna edilmesi; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 24/12/1984 tarihli ve 84624 sayılı yazısı üzerine, 3065 sayılı Kanun'un 14 üncü maddesine göre, Bakanlar Kurulunca 24/12/1984 tarihinde kararlaştırılmıştır.

Madde 1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri vergiden müstesnadır.”

2.11.2. Hizmet İhracına Yönelik İstisna

Söz konusu KDV istisnası uygulaması esasen KDV Kanunu'nun 11 ve 12. maddelerinde yapılmış ve muhtelif tebliğlerle bu düzenlemeler hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

11/a bendi hükmüne aşağıda yer verilmiştir.

“İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri vergiden müstesnadır”

Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli şartlar ise 12. madde de aşağıdaki gibi sayılmıştır.

“1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

İhracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile

bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

2. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Diğer taraftan hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi hakkında 26 nolu tebliğde de aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

- Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır

- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir

- Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir

- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır

Yabancı bayraklı gemilere yapılan teslimlerle ilgili olarak ise 15 nolu KDV tebliğinde açıklamalar yer almaktadır. Buna göre uluslararası deniz ve hava taşımacılığına ilişkin olarak araçlara yapılan akaryakıt, su, kumanya, teknik ve diğer

malzeme şeklindeki teslimlerin KDV’den istisna olması aşağıdaki şartlara bağlanmıştır.

a) Kabotaj hakkının düzenlendiği 20 Nisan 1926 tarih ve 815 sayılı Kanunun 1. maddesi gereğince, yabancı bayraklı gemilerin Türkiye içinde taşıma yapma hakkı bulunmamaktadır. Bu nedenle yabancı bayraklı gemilere yapılan söz konusu teslimler "yurt dışındaki bir müşteriye" yapılan teslim niteliğinde olduğu ve gümrük hattı dışında bulunan araca yapıldığından Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12/1-a maddeleri gereğince ihracat istisnası kapsamına girmektedir.

b) Uluslararası deniz taşımacılığı yapan yerli gemiler ise "yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi" niteliği taşıdığından bu gemilere yapılan söz konusu teslimler de aynı Kanunun 11, 12/1-a ve 12/2 maddeleri gereğince ihracat istisnası kapsamına girmektedir.

2.11.3. Deniz Araçlarının Teminine Yönelik İstisna

Bahsedilen KDV istisnası uygulaması KDV Kanunu’nun 13/a bendinde yer almaktadır. Bu madde metnine aşağıda yer verilmiştir.

“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; bunların imal ve inşaatı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler vergiden müstesnadır.”

107 nolu KDV tebliği ile değişen 48 nolu KDV tebliği ile 31 nolu KDV sirküleri ile konu hakkında çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

Kanun maddesindeki açıklamalara göre;

- deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları teslimi,
- yüzer tesis ve araçları teslimi,
- bunların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler,
- bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler

Vergiden müstesna tutulmuştur. Esasen istisnaya konu olan teslimlerin deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçları olduğu görülmektedir.

Bu taşıma araçlarının ve yüzer tesis ve araçlarının teknik olarak ne anlam ifade ettiği ve hangi kapsamda değerlendirilmesi gerektiğine dair mevzuatta net bir açıklama bulunmamasına rağmen Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş çeşitli görüş ve yazılardan şamandıra, şat, duba, klepe, sürat tekneleri, gezi teknesi, balıkçı teknesi ve sandalların bu kapsamda değerlendirilebileceği sonucuna varılabilmektedir⁵⁵.

KDV istisnasından faydalanmak için teslim ve hizmetlerin kime ve hangi amaçla yapıldığı önem arz etmektedir. Kanun maddesindeki açıklamalara göre teslimlerle ilgili üç hal bulunmaktadır.

Bunlardan birincisi araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin yapıldığı mükellefler,

İkincisi ise araçları bizzat imal ve inşa eden yada ettiren ve bu işlemler ile ilgili teslim ve hizmetlerinin yapıldığı mükellefler

Üçüncüsü ise araçları sipariş üzerine imal veya inşa eden ve bu işlemler ile ilgili teslim ve hizmetlerin yapıldığı mükelleflerdir.

Araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin yapıldığı mükelleflerin;

⁵⁵ Şeref Demir, “Uluslar arası Taşımacılık Lojistik KDV İstisnası ve İadesi” Kurtiş Matbaacılık, İstanbul 2006, s.247

- faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olması

ve,

- teslim aldıkları araçları işletme yada kiralama faaliyetlerinde kullanmaları gerekmektedir.

Bu konuyla ilgili olarak 48 nolu KDV tebliğinde aşağıdaki örnekler verilmiştir.

- Bir mimari bürosuna yapılacak yat tesliminde ve bu yata verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanamayacaktır. Büronun yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli işgal konuları arasında yer alması, bu işin mutad ve sürekli olarak yapılması gerekir.

- Bir konaklama işletmesinin müşterilerini gezdirmek amacıyla satın alacağı bir yatın, söz konusu işletmeye teslimi ile bu yata verilecek tadil, bakım ve onarım hizmetleri vergiden müstesnadır.

- İnşaat malzemesi ticareti ile uğraşan mükellefe yapılan deniz aracı (tebliğ de helikopter) teslimi ve bu araca verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır. Bu araçla arızı olarak bedel karşılığı taşımacılık yapılması da istisna uygulanması için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için taşımacılığın mükellefin asli işgal konuları arasında yer alması ve mutad ve sürekli olarak yapılması zorunludur.

Bir başka örnekte ise İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 13.06.2003 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.13.3230 sayılı muktezada yanan geminin satışının KDV'den istisna olup olmayacağı hakkında satışa konu feribotu alan firmanın bu aracı faaliyeti ile ilgili kullanacağını vergi dairesinden aldığı yazı ile tevsik etmesi halinde Kanunun 13/a maddesi kapsamında KDV istisnasının uygulanabileceği

ancak, feribotun yanması nedeniyle Türk Ticaret Kanunu'nun 849-852 maddelerine göre gemi sicilinden terkin edilmesi halinde tamir kabul etmeyeceği ve hurda değeri taşıyacağı sonucuna varılacağından tesliminin KDV'ne tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir. (Hurda gemi teslimlerinde ise KDV kanunu'nun 17/4-g bendi kapsamındaki hurda metal teslimlerine ilişkin istisnanın uygulanabileceğine dair muktezalar bulunmaktadır)

İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 04/05/2005 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.13/a.3309 sayılı muktezada kültür balıkçılığında kullanılmak üzere alınan deniz aracının KDV Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamında değerlendirilebileceği açıklanmıştır.

İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 08.10.2001 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.13/a.4789 sayılı muktezada deniz taşıma işlerinde deniz motoru takılarak kullanmak üzere satın alınan motorlu deniz aracının (şişme botların) şirketin mutad ve sürekli olarak esas faaliyet konuları kapsamında dalgıçlara kiraya verileceği konusunda organizasyon kurulduğuna dair belgelerin veya zorunlu işlemler için yetkili mercilere başvurulduğuna dair belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi halinde 13/a maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanmasının mümkün olacağı ifade edilmiştir.

İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 30.04.2001 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.13/a.1796 sayılı muktezada mükellefin turizm amaçlı deniz taşıma işlerinde kullanmak üzere motorlu deniz aracının şirketin mutad ve sürekli olarak esas faaliyet konuları kapsamında kiraya verileceği veya çeşitli şekillerde işletileceği konusunda organizasyon kurulduğuna dair belgelerin veya zorunlu işlemler için yetkili mercilere başvurulduğuna dair belgelerin Vergi Dairesine ibraz edilmesi halinde söz konusu istisnadan yararlanması mümkün olacağı açıklanmıştır.

İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 10.11.2000 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.13/a.25-23203/5963 sayılı muktezada "Jet Ski"nin tesislerinden faydalanan müşterilerine kiraya vermek

amacıyla işletilmesi halinde söz konusu deniz taşıtına katma değer vergisi istisnası uygulanabileceği açıklanmıştır.

İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen çeşitli görüşlerde ise işletme faaliyetlerinde kullanılmak şartıyla müzayede veya icradan alınan deniz araçlarının da istisnadan faydalanabileceği açıklanmıştır.

13/a maddesi kapsamındaki istisna uygulamasında “mükelleflere işletmede kullanacakları” belirlenmesi yapılarak istisnanın kapsamına giren mükellefler daraltılmıştır. İstisna amacının Türk denizciliğini güçlendirmek olduğu düşünülürse bu tip kısıtlamaların amaca hizmet etmediği ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede şahsi kullanımlara da istisna tanınmalıdır⁵⁶. 13/a bendinde geçen süre içinde yapılan değişikliklerden önceki hali bilinçli olarak tüm deniz araçlarını kapsar şekilde düzenlenmiş olup amacın bu sektörleri ivedilikle geliştirmek olduğu düşünülürse yapılan sınırlandırmalar anlamlı olmamış ve söz konusu sektörlerin gelişimini ve yayılımını kesinlikle engellemiştir. Bu bentteki kavram kargaşasının ve mevcut sıkıntıların sona erdirilmesi için ve istisnanın kapsamının genişletilmesinin ekonomide oluşturacağı istihdam, gelir doğurucu etkiler ve sektörün dışarıda rekabet edebilmesinin alt yapısının oluşturulması nedenleriyle, KDV kanununun 13/a bendindeki deniz taşıma araçlarına uygulanan istisna, mükellef sınırı olmadan tüm deniz araçlarına dönük olmak üzere uygulanmalıdır⁵⁷.

2.11.4. Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler

Son olarak KDV Kanunu’nda 5228 sayılı Kanun’la değişen bent uyarınca 1.8.2004 tarihinden itibaren yürürlükte olan bu uygulamada, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV’den müstesna tutulmuştur.

⁵⁶ Meftun Canbek, “Denizcilik Havacılık ve Savunma Sanayi Sektörlerimiz Açısından KDV Kanununun 13/1-a Kaynaklı Sorunlar ve Öneriler”, E- Yaklaşım Dergisi, Sayı 31, Şubat 2006, s.45

⁵⁷ Meftun Canbek, “Savunma Sanayi ve Denizcilik Sektörlerimizin Geliştirilmesi İçin Vergi Mevzuatı kaynaklı Sorunlara Öneriler”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı 219, Temmuz 2006, s.77

Bahsedilen KDV istisnası uygulaması KDV Kanunu'nun 13/b bendinde yer almaktadır. Bu madde metnine aşağıda yer verilmiştir.

“Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, vergiden müstesnadır.”

Güncel olarak 93 nolu KDV tebliği ve benzer eski uygulamalarla ilgili olarak yayımlanan 88, 87, 59, 15 ve 1 nolu KDV tebliğlerinde ve 9 nolu KDV sirkülerinde konu hakkında çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

93 nolu KDV tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca istisna kapsamında olan hizmetlerin liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesinin istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan hizmet verilen aracın yurtiçi yada yurtdışı hatlarda mı sefer yaptığı da uygulama açısından önem arz etmemektedir.

Yine 93 nolu KDV tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca istisna kapsamına yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler ile araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir.

Görüldüğü üzere madde metninde hizmetlere ilişkin bir açıklama bulunmamasına karşılık Maliye Bakanlığı KDV kanunu'nun 13. maddesinde istisna kapsamına girecek hizmetleri tanımlamaya dair kendisine verilen yetkiyi kullanmış ve araçlar için seyrüsefere ilişkin her türlü hizmetler ve yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetleri istisna kapsamına almıştır.

Bu kapsamda istisna kapsamında yapılacak hizmetlerin deniz taşıma aracına, yüke veya yolcuya yapılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Gerek deniz araçları için seyrüseferle ilişkili olarak verilen gerekse yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye, vb. hizmetlerin neler olduğuna dair iki ana kaynaktan faydalanmak mümkün bulunmaktadır. Bunlardan ilki 9 nolu KDV sirküleri olup buna göre limanlarda yapılan istisna kapsamında olan ve olmayan işlemler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

- İstisna Kapsamına Giren Hizmetler:

Tahmil ve Tahliye: Yükün (genel kargo, dökme yük, sıvı yük, konteyner, araç v.b) gemi ambarı, tankı veya güvertesinden liman sahasına alınması veya gemiye yüklenilmesi için verilen hizmetler

Yükün Shiftingi (Yükün Aktarılması): Müşteri, acente veya armatörden herhangi birinin talebi ile konteyner veya diğer yüklerin gemi üzerinden karaya, karadan gemiye yer değiştirmesi hizmeti

Limbo: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye veya şat, duba veya benzeri yüzer vasıtalara aktarma hizmeti

Vinç Hizmeti: Limanda kendi imkanları ile konteyner veya diğer yüklerin tahmil tahliyesini yapan üçüncü şahıslara veya doğrudan yüke verilen vinç hizmeti

Lashing (Kilitleme ve Bağlama): Gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması hizmeti

Unlashing (Kilit ve Bağ çözme): Gemiden tahliye edilecek konteyner ve diğer yüklerin birbirlerine ve/veya gemilere bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çıkarılması hizmeti

Nezaret Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen gözetim hizmeti

Ambar Kapağı Açma/Kapama Hizmeti: Tahmil, tahliye yapılabilmesi için gemi ambar kapaklarının vinç marifetiyle açılması, gerekli hallerde iskele veya rıhtımda istiflenmesi ve kapatılması hizmeti

Gemi İşgaliye: Geminin tahmil, tahliye ve diğer operasyonlar amacıyla iskele, rıhtım veya demirleme sahalarında bağlı kalması esnasındaki barınma işgaliye ücreti

Gemi Fuzuli İşgaliye Hizmeti: Gemilerin; iskele, rıhtım, demirleme sahaları gibi yerleri hizmet bitiminden sonra veya işletmenin izni olmaksızın fuzuli olarak işgal etmelerinin ücreti

Gemi Shiftingi (Gemi Aktarma): Geminin rıhtım veya iskele üzerinde kendi imkanlar ve/veya römorkör, pilot yardımı ile yer değiştirilmesi hizmeti

Gemilerin Atıklarının Alınması: İşletmeye ait rıhtım ve iskelelere yanaşan liman içindeki demirleme sahasına demirleyen gemilerin katı ve/veya sıvı atıklarının alınması hizmeti

Tekrar Sevk Konteynerler (Transit): Hizmete başlamadan önce beyan edilmesi koşuluyla, limana denizyoluyla gelip herhangi bir maniplasyona tabi tutulmaksızın tekrar denizyolu ile aynı limandan gidecek olan konteynerlere ait ücretler

- İstisna Kapsamına Girmeyip Vergiye Tabi Olan Hizmetler:

Konteyner İçi Lashing/Unlashing (Bağlama/Çözme) Hizmeti: Konteynerlerin içine konulan yüklerin bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması (lashing), bağlı yüklerin bağlama sabitleme malzemelerinin çözülmesi (unlashing) hizmeti

Ardiye: Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetler

Terminal Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmeti

Konteyner Dolum Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde doldurulması hizmeti

Konteyner Boşaltma Hizmeti: Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ile insan gücü yardımı ile saha içinde boşaltılması hizmeti

Konteyner İçi Aktarma Hizmeti: Saha içinde yükün bir konteynerin içinden diğer konteynerin içine aktarılması hizmeti

Konteyner Tam Tespit Hizmeti: İthal veya ihraç edilmek üzere, saha içinde bulunan konteynerin gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine beyana ve gerekli evsafa uygunluğunun denetlenmesi için insan gücü veya yükleme boşaltma ekipmanları kullanılarak komple boşaltımı ve dolumu hizmeti.

Konteyner Muayene/Numune Alma Hizmeti: Saha içinde bulunan konteynerin, gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir mercinin isteği üzerine kapağının açılması, muayene edilmesi ve yükten numune alınması hizmeti.

Konteyner Tamir Hizmeti: Hasarlı konteynerin acentenin veya yük sahibinin talimatı ile tamir edilmesi hizmeti

Konteynere Elektrik Verilmesi: İçinde barındırılan yükün özelliği gereği soğutma tertibatı bulunan özel konteynerler için sahada ardiye süresi içinde elektrik enerjisi verilmesi bir teslim niteliği olduğundan istisna kapsamına girmemektedir

Konteyner Temizleme (Yıkama-Kurutma): Konteynerin içinin temizlenmesi için verilen hizmetler

Konteyner Nakliye Hizmeti: Konteynerin bir yerden bir yere taşınması hizmeti

Tartı Hizmeti: Konteyner veya diğer yüklerin kantar marifetiyle tartılması hizmeti

İkinci kaynak olarak ise Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan çeşitli müktezalardır. Maliye Bakanlığı tarafından Denizcilik Müsteşarlığından görüş alınarak tayin edilen 14.04.1999 tarih ve 14102 sayılı muktezada ise istisna kapsamındaki hizmetler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Geminin tonajına göre belirlenen acentelik komisyonu,
- Polis, sağlık memuru, gemi personeli gibi kimselerin ağıkta demirleyen gemiye götürülüp getirilmesi,
- Gemi ile ilgili parça ve malzemelerin gemiye götürülmesi,
- Personel için gemiye kumanya taşınması,
- Gemi çöpünün dökülmesi,
- Palamar (ekekek), kılavuzluk, römork, servis motoru hizmetleri
- Geminin limana uğramasının sağlanması,
- Kurtarma, yüzdürme, rıhtıma veya açığa çekme işleri,
- Kaptan vekalet yazısının tercümesi ve notere onayı,
- Radar ve sair haberleşme hizmetleri,
- Temizlik hizmetleri,
- Yangın söndürme,
- Gemi personeli için gümrük, polis, konsolosluk ve diğer resmi dairelere muamele yapılması,
- Fios - Liens ve nezaret hizmetleri,
- Yola elverişlilik belgesi verilmesi,
- Koruyucu acentelik hizmetleri,
- Gözetim hizmetleri,

Çeşitli mktezalarda aşağıdakilerin de istisna kapsamında olan hizmetler olduğu aıklanmıřtır⁵⁸.

- İşgaliye, liman, fener, sağlık hizmetleri,
- Vapur donatanları derneği cretleri,
- Araca yönelik soğutma, ısıtma, havalandırma hizmetleri,
- Gümrük polis konsolosluk ve diğer resmi dairelerde muamele yaptırılması,
- Primaj,
- Stevedaring,
- Formen, puantr, nezaret hizmetleri,
- Konşimento ordino hizmetleri,

⁵⁸ BDO Denet, "Araçlar, Petrol Aramaları, ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna", <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv13.pdf>, 18.09.2008, s.13

- Komisyon,
- Muhaberat hizmetleri

Tekneler için;

- İşletme haricinde teslim alma/teslim etme (delivery),
- Teknelerin etrafında sundurma kurulması / hangara alma,
- Teknelere denizde yardım hizmeti,
- Teknelerin bakım ve tutumda buldukları süre içindeki periyodik denetimi,
- Teknelerin çekilmesi (römorkaj)
- Teknelere havalandırma hizmeti,
- Deneme seyri,
- Teknelerin tüm unsurlarının olağan işlerliğinin ve durumunun denetimi ve/veya raporlanması,
- Fırtınadan ve sair dış etkenlerden koruma ve emniyet altında tutma,
- Teknenin kullanım dışı kalacağı süreye uygun olarak hazırlanması /depolanması (decommissioning)
- Teknenin karada aktarımı ve askıda tutulması,
- Periyodik denetleme ve seyrüsefere hazır hale getirme,
- Nakliye aracına yükleme ve indirme,
- Arıza teşhisi koymak
- Tekne personeli için gümrük, polis, konsolosluk ve resmi dairelerde muamele yapılması.

2.11.5. Limanlara Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları, Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşasını Yenilenmesini Genişletilmesine Yönelik KDV İstisnası Uygulaması

İlk olarak KDV Kanunu'na 5228 sayılı Kanun'la eklenen bent uyarınca ülkemizin coğrafi özellikleri nedeniyle büyük imkânlar vadeden deniz ve hava taşımacılığında beklenen gelişmenin sağlanabilmesi için limanlar ile hava meydanlarının sayısı olarak artması ve kalite itibariyle uluslararası standartlara

yaklaşması amacıyla yeni liman ve hava meydanları yapılması ve mevcutların standartlarının artırılmasının teşvik edilmesi düzenlenmiştir. Söz konusu teşvik uyarınca liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisi yönünden tam istisna kapsamına alınmıştır.

Türkiye'deki limanların inşası ise 4.2.1954 tarih ve 8625 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6237 sayılı Limanlar İnşaatı Hakkındaki Kanuna göre gerçekleştirilmektedir⁵⁹.

Bahsedilen KDV istisnası uygulaması KDV Kanunu'nun 13/e bendinde yer almaktadır. Bu madde metnine aşağıda yer verilmiştir.

“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 KDV'den müstesnadır.”

93 ve 96 nolu KDV tebliğlerinde de konuyla ilgili açıklamalar yapılmıştır.

93 nolu KDV tebliğinde liman kavramı gemilerin yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma, bağlama ve beklemelerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, teknik ve sosyal altyapı tesisleri, yönetim, destek, bakım-onarım ve depolama birimleri bulunan tabii veya suni olarak rüzgâr ve deniz tesirlerinden korunmuş kıyı yapıları olarak açıklanmıştır. Kruvaziyer limanlar ile Yat Limanları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Bunlar dışında balıkçı barınakları, barınma yerleri, çekek yerleri, iskeleler, onarım tersaneleri ve sökülme tesisleri istisna kapsamında değildir⁶⁰.

⁵⁹ Erkan Yetkiner, “limanlar ve hava meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve genişletilmesi İşlerinde KDV”, Vergi Dünyası, Sayı 298, Haziran 2006, s.67

Söz konusu istisna kapsamına giren işler;

- limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatlarının yeni inşaatı, yenilenmesi ve genişletilmesi ve,

- limanların yeni inşaatı, yenilenmesi ve genişletilmesi

faaliyetleridir.

İstisnaya konu işlerle ilgili mal teslimi yada inşaat taahhüt işleri istisna kapsamındadır. Bu bent ile sadece mükelleflere istisna tanınması önemli bir eksikliklerdir. Limanlar ticari maksatlar dışında kamu kuruluşlarınca inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerinin yapılması durumunda kamu kurumlarının KDV yüklenimleri olacak ve bu durum bütçelerini olumsuz etkileyecek, gereksiz ödenek ayrılmasına neden olacaktır. Gemi inşa sanayimizi geliştirmek amacıyla tersane inşaatlarına da KDV istisnası tanınmalıdır⁶¹.

İstisna kapsamındaki işlerle ilgili teslim ve hizmetler;

- bu işleri bizzat yapan yada yaptıran mükellefler,

- 3946 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde yapan veya yaptıran mükellefler yada genel bütçeli idarelere yapılacaktır.

2.11.6. Milli Güvenlik Kuruluşlarının Deniz Araçları Teminine Yönelik KDV İstisnası Uygulaması

Yukarıdaki deniz araçlarının ve yüzer tesis ve araçlarının temin edilmesine yönelik düzenlemelerin yer aldığı KDV Kanununun 13/a bendi hakkında açıklamalar

⁶⁰ Erkan Yetkiner, Yaşar Durusoy, “Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 Sayılı TUGS ile Sağlanan Vergisel Avantajlar”, Vergi Dünyası, Sayı 299, Temmuz 2006, s.45

⁶¹ Meftun Canbek, “Savunma Sanayi ve Denizcilik Sektörlerimizin Geliştirilmesi İçin Vergi Mevzuatı kaynaklı Sorunlara Öneriler”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı 219, Temmuz 2006, s.56

yapılmıştır. Buna göre söz konusu düzenleme sadece teslim konu malların ve hizmetlerin işletme veya kiraya verme amacıyla alınması durumunda uygulanmaktadır. Bu durum milli güvenlik kuruluşları tarafından yapılan alımlara bir engel teşkil etmekteydi. Bunun önüne geçmek için KDV Kanununun 13. maddesine (f) bendi eklenmiştir.

Bu sayede KDV Kanunu'nun 13/a bendi ile denizcilik ve havacılık sektörlerinin gelişimi için tanınan istisnadan faydalanamayan Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne ait bazı deniz ve hava araçları 13/f bendi ile istisnadan yararlanır hale gelmişlerdir⁶².

KDV Kanunu'nun 13/f bendindeki düzenleme uyarınca, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den müstesna tutulmuştur.

Ayrıca 93 nolu KDV tebliğinde de konuyla ilgili açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre,

- söz konusu maddede ifade edilen ve benzeri araç ve silahlar ile bunların oluşturduğu sistemlerin, bu araç, silah ve sistemlere ilişkin mühimmat, teçhizat, yedek parça ve eklentilerinin teslimi,

⁶² Meftun Canbek, "Denizcilik Havacılık ve Savunma Sanayi Sektörlerinin KDVK 13/a, 13/f ve 16/1-b Bentleri Açısından Değerlendirilmesi ve Öneriler", Yaklaşım Dergisi, Sayı 151, Temmuz 2005, s.99

- söz konusu maddede ifade edilen belirtilen araç, silah ve sistemlerle ilgili arge faaliyetleri için yapılan alımlar, yazılım, üretim, montaj, tadil-bakım-onarım ve modernizasyon işlemi şeklindeki mal ve hizmet alımları,

- söz konusu araç, silah ve sistemlerin temini kapsamında alınan eğitim hizmetleri alımı,

- idari ve hizmet araçları dışında kalan muharebe ve taktik hareketla ilgili savunma gereksinmelerini karşılamak üzere, özel olarak muharebe için imal edilen zırhlı veya zırhsız, silahlı veya silahsız motorlu araçların teslimleri,

girmektedir.

2.11.7. Gümrük Ve Deniz Ticaretine İlişkin Mevzuat Çerçevesindeki İthalat İşlemlerinde KDV İstisnası Uygulaması

KDV kanununun 16/1-b bendindeki aşağıdaki düzenleme ile Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinin bazı bentleri kapsamında yapılan ithalat işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi metnine aşağıda yer verilmiştir.

“4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi ((5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç), geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali KDV'den istisnadır”

Diğer taraftan Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinde belirtilen hallerde serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır. Buna göre gümrük vergilerinden ve KDV Kanunu'nun 16/1-b bendi uyarınca KDV'den istisna olan ve 167. maddede sayılan unsurlar arasında özellikle denizcilik sektörü ile ilgili olanlar 3/a ve 9/d bentleri olarak dikkate alınabilir. Bunlar aşağıda gösterilmiştir.

3. a) *Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyaçları için gümrük beyannamesi bu kuruluşlar adına düzenlenmiş olmak kaydıyla, yurt dışından tedarik olunan her türlü harp silah, araç, gereç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ve harp ganimetleri,*

9. d) *Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi,*

Söz konusu kanun maddesinde istinaden çıkarılan 2000/53 sayılı bakanlar Kurulu Kararı'nın 106. maddesinde milli ulaşım araçlarına, 107. maddesinde yabancı ulaşım araçlarına ilişkin donatım ve işletme malzemelerinin muaf ithal edilebilmesi için gerekli şartların neler olduğu belirlenmiş ve bu araçlardan Türk bandıralı gemilerin dış seferlerinde sadece (kendi ihtiyaçları için) satın aldıkları malzemeler ile yabancı bandıralı gemilerin serbest dolaşıma sokmamak üzere getirdikleri veya Türk limanlarından aldıkları serbest dolaşıma girmemiş donatım eşyası ve işletme malzemesi ile sınırlandırılmıştır. Bu çerçevede söz konusu KDV istisnası da Türkiye'de yerleşik kişilerce doğrudan yapılan ithalatlara ilişkin olmayıp yurt dışı seferlerinde yabancı limanlara uğrayan gemilerin sadece kendi ithalatları için almış oldukları donatım ve işletme malzemesi ayrıca 3. bentte tanımlanan kuruluşlarca yapılacak deniz araç ve gereci ithalatları ile sınırlandırılmıştır. Donatım malzemesinden neyin anlaşılması gerektiğine Ulaştırma Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı'nca karar verileceği ifade edilmiştir⁶³.

Söz konusu uygulama hakkında İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 10.07.2003 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.13.4080 sayılı muktezada Geminin seyir güvenliği için kullanılan AIS'in (Otomatik Tanımlama Sistemi) Gümrük Vergisi Kanununa göre donatım ve işletme malzemesi olarak gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilmesi halinde KDV'den istisna olacağı açıklanmıştır.

⁶³ Sami Ceyhan, "Deniz Araçları ve İlgili Teçhizatın İthalatında KDV ve ÖTV İstisnası", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2006, Sayı 164, s.56

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığından verilen 02.05.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08-/866 sayılı muktezada deniz seyrüseferlerinde kullanılan elektronik alet ve cihazların ithalinin KDV Kanunu'nun 13/a maddesi kapsamında bir işlem olmaması nedeniyle, sözü edilen cihazın 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167/9-d maddesi kapsamında gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilmesi halinde, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 16/1-b maddesi uyarınca ithalinin katma değer vergisinden de istisna tutulması gerektiği açıklanmıştır.

2.11.8. Ardiye, Terminal Ve Depolama Hizmetleri İçin Uygulanan KDV İstisnası Uygulaması KDV Kanunu

KDV Kanunu'nun 16/1-c bendi uyarınca Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den istisna tutulmuştur.

Transit, gümrük antreposu işlemleri, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 88-92, 93-107 ve serbest bölge rejimi 156-162 madde hükümleri ile düzenlenmiştir. Genellikle bu rejimler ithalatta fiili gümrükleme yapılmasından önceki aşamalarla ilgilidir. KDV açısından ise vergiyi doğuran olay, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlerde gümrük beyannamesinin tescil edilmesidir. Gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti de, fiili ithal şartı ile doğduğu için, gümrüklemeden önceki rejimleri ifade eden antrepo vb. rejimine tabi mallar yönünden esasen KDV mükellefiyetini doğması söz konusu değildir. Bu çerçevede esasen 16/1-c bendi ile getirilen istisnanın amacı çok net ortaya konamamaktadır. Diğer taraftan bu rejimlerin uygulandığı mallar için verilen hizmetlere de esasen KDV uygulanmaması gerekir. Çünkü hizmet tedavülü ülke ekonomisi için yapılmakta değildir⁶⁴.

Eski uygulamada bahsedilen gümrük rejimlerinin uygulandığı sahalardaki tüm hizmetlerin istisna kapsamında tutulması söz konusu iken 5035 sayılı kanunla söz

⁶⁴ Oluş Mali Hukuk Bürosu, "KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara, Mayıs 2008, s.432

konusu hizmetler için uygulanan istisna kaldırılmış daha sonra ise 5228 sayılı kanunla sınırlı da olsa bu hizmetlere sağlanan istisna tekrar getirilmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesinde ülkemize giriş ve çıkış bölgelerinde kurulan ve vergisiz mal satılan işyerlerinin kiralanmasının katma değer vergisine tâbi tutulmasının buralarda satılan mallara dolaylı bir vergi yükü getirdiği, diğer ülkelerdeki benzer satış üniteleriyle rekabet açısından olumsuz sonuçlar doğurması nedeniyle free-shop olarak da bilinen bu işyerleri ile bunlara ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması işlemlerinin istisna kapsamına alındığı ve yapılan bu düzenleme gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat malları için verilen depolama, ardiye, terminal hizmetlerinin de katma değer vergisinden istisna edileceği açıklanmıştır. Liman sahalarında da söz konusu bölgelerin bulunması dolayısıyla sağlanan bu istisna liman işletmeciliği ve limanların uluslararası rekabet gücü açısından önem arz etmektedir.

KDV Kanunu'nun 17/4-o bendindeki düzenleme uyarınca, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması KDV'den müstesna tutulmuştur.

Madde metnindeki ifade uyarınca istisna uygulamasını aşağıda belirtilen iki ayrı kapsamda incelemek mümkün bulunmaktadır.

- gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri

- vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması işlemleri

2.12. ÖTV AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Denizcilik sektörü açısından özellikle bu kanunun deniz araçlarının temini ve yakıt kullanımı ile ilgili uygulamaları önem arz etmektedir.

2.12.1. Deniz Araçlarının Temininde ÖTV

ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı ve (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Bu düzenlemeden kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan deniz araçları da etkilenmektedir.

II sayılı listede aşağıda gösterilen deniz araçları ÖTV'ye tabi tutulmuştur.

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı %
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	8

Yukarıda açıklanan malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.

ÖTV uygulaması ile ilgili İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 14.10.2002 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.ÖTV.01.5509 sayılı muktezada satın alınan veya imal ve inşa ettirilen ve Motor Botlar 89.03.92.91.00.00 – 89.03.92.10.00.00, Deniz Motosikleti 89.03.99.91.00.00, Yolcu ve Gezinti Gemileri 89.01.10.90.00.11, 18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (yolcu motoru) 89.01.10.10.00.11 G.T.İ.P'nda yer alan deniz taşıtlarının ÖTV'ne tabi olacağı açıklanmıştır. İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 28.02.2003 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.ÖTV.01.997 sayılı muktezada Kanuna ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan deniz taşıtlarının, liman müdürlüklerince kayıt ve tescilinin yapıldığı aşamada ilk iktisapla birlikte vergiyi doğuran olay meydana

geleceğinden, imal ve inşa ettirilen deniz taşıtına ilişkin fatura Kanununun yürürlüğe girdiği 01.08.2002 tarihinden önce düzenlenmiş olsa da, kayıt ve tescil işlemleri 01.08.2002 tarihinden sonra yapılmış olduğundan, söz konusu deniz taşıtının ilk iktisabının ÖTV'ne tabi olacağı açıklanmıştır.

İthal edilen araçların motorlu araç ticareti yapan diğer bir firmaya teslimi halinde ÖTV açısından mükellefiyet durumu sorulmuş ve İstanbul Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 28.02.2003 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.ÖTV.04.995 sayılı muktezada ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçların yurt içinde yine motorlu araç ticareti yapanlara satışında ÖTV tahsil edilmemesi için 1 nolu tebliğin 2.5 bölümü gereği alıcının ana bayii, bölge bayii, yetkili satıcı ya da acente olarak faaliyet göstermesi gerektiği aksi halde ÖTV'nin ithalatçı firma tarafından hesaplanarak beyanının gerektiği açıklanmıştır. Antalya Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü tarafından verilen B.07.4.DEF.0.07.12/ÖTV.04.27 sayılı muktezada motor ve teknesi ayrı ayrı satın alınarak daha sonra bir araya getirilen deniz taşıtının belediye veya liman başkanlıklarına kayıt ve tescili aşamasında vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, kayıt ve tescil aşamasında özel tüketim vergisinin emsal bedel üzerinden hesaplanarak alıcı tarafından beyan edilip ödenmesi gerektiği açıklanmıştır.

2.12.2. Deniz Araçlarına Yakıt Tesliminde ÖTV

ÖTV Kanununun 12 nci maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetki uyarınca 16 Temmuz 2003 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlarla, hizmet ve balıkçı gemilerine verilecek yakıtın özel tüketim vergisi tutarının sıfıra indirilmesine karar verilmiştir.

Bu düzenleme ile denizcilik sektöründeki önemli bir gider unsurunda teşvik sağlanmıştır. 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinde aşağıdaki ifadeler yer almaktadır.

“Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, 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 tutarı sıfıra indirilmiştir.”

Söz konusu karar uyarınca kararda belirtilen hususların uygulanması ile ilgili usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca tespit edilecek olup, bu kararın 1. maddesinin, belirlenen esaslar dahilinde uygulanması Denizcilik Müsteşarlığı takip ve kontrol edilecektir. Bakanlar Kurulu Kararı'nın uygulanması ile ilgili usul ve esasları düzenleyen 6 seri nolu ÖTV tebliği Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmıştır. Çeşitli tebliğlerle (son olarak 14 nolu ÖTV tebliği) 6 nolu tebliğde değişiklikler yapılmıştır. Bu tebliğ oldukça kapsamlı olup tebliğde konuyla ilgili bir çok hususa ilişkin olarak detaylı açıklamalar mevcuttur.

2.13. VUK AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Vergi Usul Kanunu'nda denizcilik sektörü ile ilgili olan bazı düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

2.13.1. VUK'un Değerleme Hükümleri Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gemiler ve diğer taşıtların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 272'inci maddesinde de yine maliyet bedelinin tespitine ve özel olarak gemilerde maliyet bedelinin artmasına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran

giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir. Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir⁶⁵.

VUK 271. madde de ise inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği açıklanmıştır.

2.13.2. VUK Uyarınca Amortisman Hesaplamaları Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun 313 ve devamı maddelerinde açıklanan amortisman mevzuu çerçevesinde son olarak 365 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar da dikkate alınmış olarak deniz araçlarını da içerecek şekilde "Taşıt Araçları" için uygulanacak amortisman oranları Ek 11'de gösterilmiştir.

2.13.3. VUK Uyarınca Bedeli Kredi Kartı Kullanılmak Suretiyle Ödenen Taşımacılıkta Belge Düzeni

385 nolu VUK Genel Tebliği ile kredi kartları ve banka kartları (ön ödemeli kartlar dahil) kullanılarak yapılan bazı geçiş işlemlerinde uyulacak belge düzeni konusunda belirleme yapılmıştır. Bu çerçevede, turnike ve benzeri geçiş sistemleri kullanılarak taşıma hizmeti veren işletmeler kapsamına;

⁶⁵ Cazim Gürbüz, "Gemiler ve Gemicilerin Vergi Yasalarındaki Yeri", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cazim/009/>, 09.10.2008, s.1

- Denizde veya iç sularda yolcu taşımacılığı yapan yolcu motoru, yolcu gemisi, feribot gibi ulaşım araçları,

- Şehir içinde toplu taşıma hizmeti sunan araçlar

ile hizmet veren işletmeler girmektedir.

Bedeli söz konusu kartlarla ödenmek suretiyle bu işletmeler tarafından verilen taşıma hizmetinin, anılan kartların aşağıda belirtilen şekilde kullanılması kaydıyla, belgelendirilmesi gerekmektedir.

- Yolcu taşımacılığında bankalar tarafından çıkarılan kredi kartları ve banka kartları (ön ödemeli kartlar dahil) kullanılacaktır.

- Bahsi geçen kartlar ile yapılan geçiş işlemlerinde yolcu geçiş sayısı ve buna ilişkin tutarlar banka tarafından kayıt altına alınacaktır.

- Sözü edilen kartları okuyan cihazlar vasıtasıyla yapılan yolcu geçişleri gün sonunda bankaca raporlanacaktır.

- Banka tarafından günlük olarak alınan geçiş raporlarının üretilmesi aşamasında dışarıdan hiç bir müdahale yapılmasına imkan verilmeyecektir.

- Bankada oluşan tüm bilgiler, değiştirilemeyecek ve silinemeyecek şekilde muhafaza edilecektir.

Söz konusu kartların bu şartlar dahilinde kullanılması durumunda günlük hasılat Bankaca alınacak geçiş raporlarına istinaden işletmeler tarafından "muhtelif müşteriler" ibareli fatura ile belgelendirilecek ve kayda alınacaktır. Ancak, müşterinin istemesi halinde yolcu bileti işletme tarafından düzenlenerek verilecektir.

2.13.4. VUK Uyarınca Tankerlerden Yapılan Akaryakıt Satışlarında Düzenlenecek Belgeler (Ödeme Kaydedici Cihaz)

1 nolu Ödeme Kaydedici Cihaz Sirkülerinde akaryakıt istasyonları dışında rafineri, tank, depo vb. yerlerden tankerlerle alınan ve müşterilerin depolarına boşaltılmak suretiyle gerçekleştirilen toplu akaryakıt satışlarında düzenlenecek belgelere ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu tebliğdeki açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanunla ilgili 58 Seri No.lu Genel Tebliğ ile taşıtlara perakende olarak akaryakıt satışı yapan akaryakıt istasyonu işletmecilerine pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlatma ve bu pompalar kullanılarak yapılan akaryakıt satışlarını taşıtın plaka numarasını ihtiva eden ve cihaz yazıcısından otomatik olarak çıkan ödeme kaydedici cihaz fişleri ile belgelendirme zorunluluğu getirilmiş, 68 Seri No.lu Tebliğin 4 üncü bölümünde de akaryakıt istasyonlarındaki pompalardan tankerlere dolum yapılarak müşterilerin istedikleri mahalde teslim edilen akaryakıt satışlarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Görülebileceği üzere bahse konu zorunluluk, akaryakıt istasyonlarındaki pompalardan, taşıtlara perakende olarak veya tankerlere dolum yapılmak suretiyle gerçekleştirilen akaryakıt satışlarını kapsamakta, akaryakıt istasyonları dışında pompalar kullanılmaksızın tankerlerle yapılan toplu akaryakıt satışları ile ilgili bulunmamaktadır.

Bu nedenle, akaryakıt istasyonları dışında rafineri, tank, depo vb. yerlerden tankerlerle alınan ve doğrudan müşterilerin depolarına boşaltılmak veya gösterdikleri yere teslim edilmek suretiyle gerçekleştirilen toplu akaryakıt satışlarının belgelendirilmesinde ödeme kaydedici cihaz fişlerinin değil Vergi Usul Kanununun belge düzenine ilişkin hükümlerinde yazılı belgelerin kullanılması gerekmektedir.

2.14. MTV AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Servetler üzerinden alınan vergilerinden olan MTV uygulamaları denizcilik sektöründe özellikle amatör yatçılığın ve özel yat inşa sektörünün gelişmesi açısından önem arz etmektedir.

MTV oranları MTV kanunda açıklanan listelerdeki kalemler uyarınca ayrı ayrı belirlenmiştir. III sayılı listede bulunan denizcilik sektörü ile ilgili olan kalemler aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 6: Denizcilik Sektörü ile İlgili MTV Oranları

Cinsi ve Motor Gücü (BG)	Taşıtların Yaşları İle Her Motor Gücü Birimi (BG) İçin 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

Haziran 2009 itibariyle III nolu deniz taşıtlarının yer aldığı “MTV” listesi kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra deniz taşıtlarından MTV alınmamaktadır.

MTV Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca kanuna bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

2.15. HARÇLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Özellikle Kanunun “Gemi ve Liman Harçları” ile ilgili bölümü denizcilik sektörü ile ilgilidir. Denizcilik sektörünü ilgilendiren harçlar Harçlar Kanunu mükerrer 138. maddesi hükmü gereğince yayımlanan genel tebliğlerle belirlenmiştir.

2.16. DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Kanun'a ekli bir sayılı listede güncel damga vergisi oranlarına yer verilmiştir. Bunun yanında yine kanun'a ekli iki sayılı listede Damga Vergisinden istisna edilmiş olan kağıtlar gösterilmiştir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tâbi tutulmazlar. Burada önem arzeden husus düzenlemede işletme faaliyetleri ile ilgili olarak sadece navlun mukavelelerinin dikkate alınmasıdır. Bu gemilerin kiralanması vb. faaliyetler kapsam dışında bırakılmıştır.

Yine TUGS kapsamında gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesna iken bunlar için damga vergisi hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu uygulamaya ilişkin olarak İstanbul Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü tarafından verilmiş 05.01.2001 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.12/2.10-7211/39 sayılı mukteza da açıklamalarda bulunulmuştur.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Diğer Vergiler Müdürlüğü'ne imal ve inşası gerçekleştirilen geminin ihracatını gerçekleştirmek için düzenlenen ortaklar kurulu kararı ve satış sözleşmesinin damga vergisi ve harçtan istisna olup olmadığı konusunda bilgi sorulmuş olup, verilen 15.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1.649-55/3137-1476 sayılı görüşte ihracatı gerçekleştirmek için düzenlenen ortaklar kurulu kararı ve satış sözleşmesinin (sözü edilen kağıtların ihracata ilişkin düzenlendiğinin tevsik edilmesi şartıyla) Damga Vergisi ve Harçtan istisna edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Diğer Vergiler tarafından verilen 19.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/135.14/397-143 sayılı görüşte inşa edilen geminin ihraç

edilmesine ilişkin olarak düzenlenecek Satış Senedinin (Bill of Sale) Damga Vergisi ve Harçtan istisna edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Diğer Vergiler Müdürlüğü tarafından verilen 12.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1.604.10-346-134 sayılı görüşte bankadan kullanılan kredilerin teminatını teşkil etmek üzere düzenlenen Gemi Rehin Sözleşmesinin münhasıran kullanılan nakdi ve/veya gayrinakdi kredilerin teminatını teşkil etmek amacıyla düzenlenmesi halinde veya bu tutarla sınırlı olarak damga vergisi ve harçtan istisna edilmesi gerekmekte olup, söz konusu teminatın, nakdi ve/veya gayrinakdi kredilerin teminatını aşan tutarının damga vergisi ve harca tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Diğer Vergiler Müdürlüğü tarafından verilen B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/126.5/2536 sayılı görüşte yurt dışına ihracatı yapılacak olan deniz aracının ihracına ilişkin olarak Noterde düzenlenecek satış belgesinin Damga Vergisi ve Harçtan istisna edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Diğer Vergiler Müdürlüğü tarafından verilen B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/40.40./1060 sayılı görüşte yurt dışına ihracatı yapılacak olan deniz aracının ihracına ilişkin düzenlenecek satış belgesinin (Bill Of Sale) tercümesinin noterde tasdiki işleminin Damga Vergisi ve Harçtan istisna edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Diğer Vergiler Müdürlüğü tarafından verilen B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/20.20/477- sayılı görüşte yurtdışında mukim firma ile yapılan gemi sözleşmesinin noterde tasdik işleminin damga vergisi ve harca tabi olduğu ve sözleşmenin düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuru ile çarpılmak suretiyle bulunacak tutar üzerinden

binde 7,5 oranında damga vergisine, beher imza için de binde 0,90 oranında harca tabi tutulması, damga vergisi ve harcın hesaplanmasında en düşük ve en yüksek değer dikkate alınması yönünde görüş verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Diğer Vergiler Müdürlüğü'ne Yap-İşlet-Devret projesi kapsamında akdedilen sözleşmeye dayalı olarak gerçekleştirilecek Gemi Yanaşma İskelesi inşaat işine ilişkin “..... İnşaatı Maliyet+Kar Sözleşmesi” nin damga vergisi ve harçtan istisna olup olmadığı sorulmuş ve verilen B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1.3.3/309-sayılı görüşte söz konusu sözleşmenin damga vergisi ve harçtan müstesna tutulmasının mümkün bulunmadığı açıklanmıştır.

Gerek Türk Ticaret Hukukunun Deniz Ticaretini düzenleyen bölümleri gerekse Damga Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri dikkate alındığında charter ve kırkambar sözleşmelerinin Deniz Ticaret Hukuku'nda sözleşme olarak belirlenmiş olduğu ve bu sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu'na bağlı 1 no'lu akitlerle ilgili kağıtlar bölümünün belli bir parayı ihtiva eden kağıtlar bölümüne göre vergileneceği anlaşılmaktadır.

Bu verginin mükellefi, yurt dışında düzenlenen charter sözleşmeleri için bunların hükümlerinden Türkiye'de yararlanan taşıma acentası; kırkambar veya taşıtanlarla yapılan charter sözleşmelerinde ise gerek taşıtanlar, gerekse taşıma acentası olup müteselsilen sorumludur⁶⁶.

İhracatı teşvik belgesi veya vergi, resim ve harç istisnası belgesine bağlanmış olması ve kazanılan navlun belgelerinin serbest döviz olarak yurda getirilmesi kaydıyla, deniz taşımacılık faaliyetleri ile ilgili navlun sözleşmelerinin damga vergisi ve harca tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır⁶⁷.

⁶⁶ Ramazan Beklen, “Charter ve Kırkambar Sözleşmelerinin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1995, Sayı 162, s.88

⁶⁷ Alptürk Ercan, “Finansal ve Vergisel Boyutlarıyla Deniz Taşımacılık Sektörü”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006, Sayı 216, s.44

Vergi gelirleri kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere tahsil edilen gelirler olmakla birlikte, aynı zamanda devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek amacıyla kullandığı bir araç niteliği de taşımaktadır. Esas itibariyle konumuzu teşkil eden damga vergisi de bu amaçlara yönelik olmakla birlikte bütçede diğer vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşük bulunmaktadır⁶⁸.

2.17. KAMBIYO MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Kambiyo mevzuatı ile ilgili düzenlemeler Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 1567 Sayılı Kanun ve bu kanuna dayanarak çıkarılan 32 Sayılı Karar hükümleri gereğince yapılmaktadır.

Deniz ticaretindeki özellikli uygulamalar nedeniyle kambiyo mevzuatı çerçevesinde yapılan düzenlemeler deniz ticaretini olumlu yada olumsuz etkileyebilmektedir.

Deniz ticaretinde ürünler FOB, C&F ve CIF esasına göre gemiye yüklenerek sevk edilir. Bu esaslara ilişkin açıklamalar yukarıdaki bölümlerde yapılmıştır.

Gönderilen ürünleri getiren geminin Türk limanlarına gelmesiyle limana yanaşması, tahliye ve yükleme yapması, gerektiğinde gemiye bakım-tutum, teknik yardım, sörveyör, gözetim ve ikmallerinin yapılması, Türkiye’de yerleşik gemi acenteleri, yurt dışındaki donatan ve işletmecileri adına yerine getirerek hizmet verirler. Bu hizmetlere ilişkin transferler ve diğer taraftan “ICC Milletlerarası Ticaret Odası Vesikalı Krediler Kararları” uyarınca ülkelerarası ithalat ve ihracat işlemleri, uluslararası kurallar çerçevesinde, akreditif, vesaik mukabili, mal mukabili, kabul kredili veya peşin ödeme şekillerine göre banka ve özel finans kurumlarına hitaben yayımlanan Kambiyo rejimine göre yapılır.

⁶⁸ Milliyet Gazetesi, “Damga Vergisi Bana Ters Geliyor Bir Çare Bulalım”, <http://www.milliyet.com.tr/2006/06/14/son/soneko33.asp>, 14 Haziran 2006, s.1

Türkiye'de yerleşik kişilerin yurtdışında yerleşik kişilere yaptıkları hizmet ve işlemler “hizmet ihracatı” hükmündedir. Gemi acenteleri bu kişiler için veya bunlar adına yurt içinde yapmış oldukları hizmetler karşılığı dövizleri, dışarıda yerleşik kişiler nam ve hesabına gider karşılığı olarak harcama yaparlar. Uluslararası alanda her türlü mal ve hizmet ihraç veya aracılık edenler, bu işlemlerden doğan alacaklarını 1567 Sayılı Kanun hükümleri gereğince yurda getirmekle yükümlüdürler.

2008/1 S. İç Ticaret Tebliği'nin 6. maddesi uyarınca gemi acentelik hizmetini satan kuruluşların, yabancı donatanlarla mutabakat sağlanan bedellerini, gemi Türk limanından kalkmadan önce yurda getirmek zorundadır. Düzenli sefer yapan veya navlunu Türkiye'de ödenen gemiler, bu hükmün dışındadır. Dış ticarete ürünlerin yabancı bayraklı gemilerle taşınması durumunda navlun ve navluna ilişkin gelirler, yabancı gemi donatanlarının Türkiye'deki acentesi tarafından tahsil edilir⁶⁹.

2.18. BSMV AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tâbi tutulmamaktadır. Bu konu hakkında damga vergisi ve harçlar bölümünde ilgili açıklamalar yapıldığından tekrar bu bölümde bahsedilmeyecektir.

2.19. TRANSFER FİYATLANDIRMASI

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan “örtülü kazanç” müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı adı altında yeniden düzenlenmiştir.

⁶⁹ Ruhi Duman, “Gemi Acenteliği ve Hukuk”, <http://www.vda.org.tr/Ba%C5%9Fkandanyaz%C4%B1/Ay%C4%B1nYaz%C4%B1s%C4%B1MAR08/tabid/268/Default.aspx>, (14.10.2008)

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan örtülü kazanç maddesi transfer fiyatlandırması uygulamasını açık bir şekilde düzenlenmemekle birlikte özü itibariyle söz konusu uygulamanın temsilcisi konumundaydı⁷⁰. Eski hükme göre bir şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunması durumunda; kazancın örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmişti. Ancak yürürlükten kaldırılan bu hüküm subjektif değerlendirmelere sebep olacağından yeniden düzenlenmesi ihtiyacını doğurmuştur.

01.01.2007 tarihinden itibaren Türk Vergi Sisteminde yürürlüğe giren transfer fiyatlandırması düzenlemeleri AB ve OECD transfer fiyatlandırması rehberine paralel olarak hazırlanmıştır. 5220 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi eski düzenlemede olduğu gibi ilişkili şirketlerin birbirleriyle olan ticari işlemlerinde uygulanan fiyatlamanın emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesini öngörmektedir. Eski uygulamada yer alan subjektif değerlendirmelere açık düzenlemelerin yerine, yeni uygulamada emsallere uygunluk ilkesinden ne anlaşılması gerektiği ve kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulanacak fiyat ve bedellerin işin mahiyetine göre hangi yöntemlere göre tespit edilmesi gerektiği somut bir şekilde düzenleme altına alınmış; bu ilke ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat ve bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Anılan kanun maddesi hükmü gereği, bu şekilde tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunlu bulunmaktadır.

⁷⁰ Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması", <http://www.butce.org/Html/dergi/26/obiyan.pdf>, (16.10.2008)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) öngörülmüştür. Söz konusu yöntemler OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerden adapte edilmiştir. Buna göre, mükellefler ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde fiyat veya bedeli belirlerken bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçeceklerdir. Bu yöntemlerden hiçbirisi yukarıda açıklandığı şekilde emsallere uygunluk çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine imkan vermiyorsa, mükelleflerin kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat veya bedeli tespit etmelerine olanak sağlanmıştır.

Böylece transfer fiyatlandırması uygulaması modern ve uluslar arası standartlara uygun bir konum kazanmış bulunmaktadır.

2.20. ENFLASYON MUHASEBESİ

Fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen devamlı bir yükselme şeklinde kendini gösteren enflasyon, birçok sosyal, siyasal ve ekonomik sorunlara ana kaynak teşkil ettiği gibi işletmelerin temel göstergeleri olan mali tabloları da homojen bir yapıdan uzaklaştırarak aritmetik mantığa ters ve anlamsız bir rakam yığını haline getirmektedir. Bu durum ise bir taraftan işletmelerin geleceğe yönelik plan ve program yapmalarını zorlaştırırken diğer taraftan da şişirilmiş fiktif kazançlar üzerinden devlete enflasyon vergisi vermeye neden olmaktadır⁷¹.

Enflasyon ortamında gelir üzerinden alınan vergiler, cari fiyatlar esas alınarak hesaplanan kazançlar üzerinden alındığı için, mevcut vergi sistemi sermayenin vergilendirilmesine neden olmakta öte yandan yüksek oranlı enflasyon, işletmelerin düzenlediği mali tabloları tahrip ederek gerçeği yansıtmaktan uzaklaştırmaktadır⁷².

⁷¹ Mehmet Yüce, "Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler", <http://www.basarmevzuat.com/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm>, (16.10.2008)

⁷² Mustafa Özyürek, "Enflasyon Muhasebesi Neden Talep Ediliyor", <http://turmob.org.tr/turmobil/basin/30-10-2001.htm>, (16.10.2008)

Bu sebeplerden dolayı 5024 sayılı yasa ile enflasyon düzeltmesi (muhasbesi) uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanundan sonra birçok tebliğ ve sirküler uygulamaya yön verilmeye çalışılmış ve işletmeler 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmeye tabi tutmuşlar, izleyen yılda da bu uygulamaya devam etmişlerdir.

Söz konusu düzenleme ile Türk lirası olarak sunulan faaliyet sonuçları ve ortaya konulan finansal durum, dönem sonlarında, Türk lirasının satın alma gücüne göre endeksler yardımıyla düzeltilmiştir⁷³. Böylelikle finansal tabloların dönem sonlarında Türk lirası değerine göre düzeltilerek daha adil vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Yasal düzenlemeler ve teknik veriler 2005 yılından günümüze enflasyon düzeltmesinin yapılmayacağını göstermektedir.

⁷³ Ozan Uslu, “Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi”,
http://www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm, (16.10.2008)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI REKABET GÜCÜ AÇISINDAN TÜRKİYE'DE DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞTİRİLMESİNDE VERGİLEMENİN ROLÜ

Denizcilik sektörü ile ilgili açıklamalar ve Türkiye'deki vergi uygulamalarının sektörle doğrudan yada dolaylı olarak ilgili kısımları yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştır. Aşağıdaki bölümlerde Türkiye'de denizcilik sektörünün durumu incelenmeye çalışılmış ve vergi uygulamalarının sektöre ne şekilde etki ettiği üzerinde durulmuştur.

3.1. TÜRKİYE'DE DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN BUGÜNKÜ DURUMU VE VERGİLEME BOYUTUNDAKİ SORUNLARI

Yukarıdaki bölümlerde genel olarak açıklamalarda bulunan denizcilik sektörü bu bölümde Türkiye özelinde incelenmiş ve sektörün Türkiye'deki boyutları üzerinde durulmuştur. Ayrıca yapılan durum tespitinde sektörün vergi uygulamaları açısından sorunları da belirlenmeye çalışılmıştır.

3.1.1. Deniz Ulaştırması

Denizcilik sektörünün incelenmesinde ekonomik olarak en önemli kısmı oluşturan deniz ulaştırması öncelikle ele alınmıştır.

3.1.1.1. Deniz Ticaret Filosu

Türkiye'nin dwt açısından dünya filosundaki payı (300 grt üzeri Türk bayraklı gemiler dikkate alındığında) 7.388 dwt ile (897 gemi) % 0,7'dir.

150 grt üzerindeki gemiler açısından, 1996 yılında “Türk Deniz Ticaret Filo”muz 10.8 Milyon dwt ile dünya filoları arasında 16. sıraya yükselmiştir. 2000 yılından itibaren filomuzdaki gemilerin yabancı bayrağa geçişi başlamış ve 1 Ocak 2008 itibariyle filo 25. sırada yer almıştır. Toplam 7.244 dwt kapasiteli 1.473 adet geminin yaş ortalaması 01.01.2008 itibariyle 23.14’tür⁷⁴.

3.1.1.2. Ulusal ve Yabancı Bayrak Açısından Durum

1000 grt üzerindeki gemiler incelendiğinde Yabancı bayrak ve Ulusal bayrak açısından Türkiye’nin ulusal bayrakta 490 gemi ve 6.592 dwt yabancı bayrakta ise 513 gemi ve 6.591 dwt kapasitesi olduğu görülmektedir. 05.06.2007 tarihli Paris MOU verilerine göre Türk filosu en alttaki Kara listeden Gri listeye yükselmiştir. Türk Loydu ise Hellenic Register of Shipping (Yunanistan) geride bırakarak Lloyds Register (İngiltere), American Bureau of Shipping (USA) ile birlikte en yüksek performans gösteren organizasyonlar arasında yer almıştır⁷⁵.

3.1.1.3. TUGS ve Milli Sicil Açısından Durum

150 grt üzeri 1.473 adet gemiden % 47 ’sinin (693 gemi) Milli sicile, % 53’ünün (780 gemi) TUGS’a dwt açısından ise %10’unun Milli sicile, %90’ının TUGS’a kayıtlı olduğu görülmektedir. Bu gemilerin adet olarak 407’sinin ithal, 1.066’sının ise inşa yoluyla edinildiği görülmektedir. Dwt açısından ise durum tam tersinedir. İthal gemiler 5.257.491 dwt, inşa gemiler ise 1.986.571 dwt’dir⁷⁶.

1500 dwt üzerindeki filo açısından ise %90’ın üstünde bir oranda inşa edilen gemi bulunmaktadır.

⁷⁴ Deniz Ticaret Odası, “2007 Deniz Sektörü Raporu”, İstanbul 2007, s.50.

⁷⁵ Paris MoU”, “Target Lists 2005-2007”, [http:// www.parismou. org/ParisMOU/ Whats+ New/News/ News+Detail/ xp/selectedcontentitem .2868/default. aspx](http://www.parismou.org/ParisMOU/Whats+New/News/News+Detail/xp/selectedcontentitem.2868/default.aspx), (28.07.2008), s.2

⁷⁶ Deniz Ticaret Odası, “2007 Deniz Sektörü Raporu”, İstanbul 2007, s.51.

3.1.1.4. Denizyolu Taşımacılığında Türk ve Yabancı Bayraklı Gemilerin Durumu

300 milyar dolar civarındaki dünya deniz taşımacılığında Türkiye'nin aldığı pay %1 civarındadır⁷⁷. Bu payın ülkemizin coğrafi şartları dikkate alındığında yüksek bir pay olduğunu ifade etmek mümkün değildir.

3.1.2. Deniz Turizmi

Türkiye turizm gelirlerinin %17'si deniz turizminden elde edilmektedir. Türkiye, Deniz Turizmi yoluyla turizmin temel prensibi olan pahalı turiste hizmet verebilecek doğal, tarihi, kültürel potansiyele sahip olmasına rağmen, kruvaziyer turizmden, dalış turizminden, yat turizminden, deniz sporlarından yeterince yararlanamamaktadır. Deniz Turizmi alanında yapılacak altyapı ve idari düzenlemeler ile bu alanda elde edilecek gelir, çok kısa sürede 5 Milyar Doların üzerine çıkabilir⁷⁸. Ağırlığın yat yatırımları ve işletmeciliği, marina yatırımları ve işletmeciliği ve kruvaziyer turizmde olduğu görülmektedir.

Yat turizmi ve Yat turizminde yer alan yatlar, özel ve ticari yatlar olarak iki kategoride ele alınabilir. Özel yatlar fertlerin sahip oldukları ve ticari amaçla kullanılmayan yatlar olup, bu yatların sahipleri yüksek gelire sahip kişilerdir ve bu kişiler turizm açısından kişi başına turizm harcamaları yüksek olan nitelikli turist grubunda yer alırlar. Özel yatların üst gurubunu ise mega yat olarak tanımlanan çok lüks ve büyük çaptaki yatlar oluşturur ve bu yatların sahipleri zenginlik açısından dünyada en üst seviyede yer alan çok varlıklı kişilerdir. Gezinti tekneleri olarak kendini gösteren ticari yatlar ise, ülkemizde günü birlik veya kısa yatılı seferler düzenleyen, Mavi Yolculuk adı altında, büyüklüklerine göre 30'a varabilen sayıda turistleri Ege ve Akdeniz kıyılarında dolaştıran teknelerdir. Bu gezinti teknelerine

⁷⁷ "İhracat", "Nakliye ve Taşımacılık", <http://www.ihracat112.com/denizyolu.htm>, (28.07.2008), s.1.

⁷⁸ Deniz Ticaret Odası, "Deniz Turizmi Çalışma Grubu", <http://www.denizticaretodasi.org/DetoPortal/Default.aspx?tabid=91>, 30.07.2008, s.1

müşteri olan turistler, özel yat sahibi olan kişilere göre gelir seviyeleri daha düşük olan turistlerdir⁷⁹.

Kıyılarımızdaki Marinaların 38'e, kapasitesi ise 12 bin 982 adete çıkmıştır. 8.390 yat kapasiteli 24 adet yat limanının yapımı ise devam etmektedir⁸⁰. Türkiye'de Bodrum-Antalya rotasında sadece 8060 yat bağlama kapasitesi mevcuttur. Bu durum, 8.333 km kıyısı olan ülkemiz için yetersizdir⁸¹.

Türkiye marina kapasitesinin en az 30 bin olması gerekmektedir. Kapasite yetersizliği en zengin turistin Türkiye'ye gelişini de olumsuz etkilemektedir. Akdeniz'de 700 bin yat dolaşmakta ancak bağlanacak yer olmadığı için çoğu Türkiye'ye uğramamaktadır. Türkiye'de ki marinaların sadece 13'ü mavi bayraklıdır⁸².

Deniz ve yat turizminin gelişmesi için marina ve yat hizmet sektörünün faaliyet alanında sayısı çok fazla olan kamu otoritelerinin (Gümrük, Gümrük Muhafaza, Liman Başkanlığı, Pasaport Polisi, Sahil Sıhhiye v.b.) sayısının azaltılarak tek bir birime indirgenmesi konusunda bir çalışma yapılması önerilmektedir⁸³.

Limanlarımıza kruvaziyer gemileri ile gelen yolcuların sayısı 1 milyonu aşmıştır. Son yıllarda, ülkemizin kruvaziyer sektöründeki en büyük gelişme; kruvaziyer limanlarımızın birçoğunun özelleşmiş olmasıdır. Günümüz itibari ile her liman kendi trafiğini arttırmak amacıyla yenilenme ve yatırım yapma gayreti içerisinde. ISPS Code güvenlik sistemi, bu yatırımların bir bölümünü

⁷⁹ Mehmet Gedik, "Yat İmalatı nereye Gidiyor", <http://dtoizmir.org/yatimatainereye.pdf>, 30.07.2008, s.2

⁸⁰ Canan Sakarya, Meltem Gündüz, "Gemi İnşa Zirve Yaptı", "Deniz Haber" <http://www.denizhaber.com.tr/GUNCEL/6493/Gemi-İnşa-Zirve-Yapti.html>, (29.07.2008), s.1.

⁸¹ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.90

⁸² "Gemi İnşa Sanayi Anadolu'ya Taşınıyor", "Kobieför", http://www.kobiefor.com.tr/haber_detay.asp?id=2838, (29.07.2008), s.1.

⁸³ "Deniz ve Yat Turizminin Gelişmesi İçin Neler Gerekiyor", http://www.sektorler.web.tr/denizcilik/yatcilik/deniz_ve_yat_turizminin_gelismesi_icin_neler_gerekiyor.htm, (29.07.2008), s.1.

oluşturmaktadır⁸⁴. Türkiye kruvaziyer turizminden yılda 180-200 milyon dolar civarında gelir elde etmektedir⁸⁵.

IBI (International Boat Industry) dergisinin Eylül 2006 sayısında yayınlanan, Avrupa ülkelerindeki kişi başına düşen tekne sayısını içeren istatistik incelendiğinde ülkemizin yaklaşık 2000 kişiye bir tekne olan kişi başına düşen tekne sayısı ile en altta yer aldığını ve hatta denize sahili olmayan Avusturya ve İsviçre gibi ülkelerin bile çok çok altında kaldığı görülmektedir.

Diğer taraftan Türkiye'de kullanılan 5 bine yakın yata ABD, İngiltere ve bazı ada devletlerinde kurulan şirketler aracılığıyla yabancı bayrak çekilmekte olup bu sayede vergiden kaçınılmaktadır⁸⁶. Türkiye'deki birçok ünlü tekne ve yat ise ticari görünmektedir. Bir tekne, turizm şirketi üzerine kaydettirildiğinde Turizm Teşvik Kanunu çerçevesinde sadece ÖTV ödemektedir⁸⁷.

Sahibi Türk, bayrağı yabancı yatların Türk Bayrağına geçişini kolaylaştıracak bir yasa tasarısının TBMM Plan Bütçe Komisyonunda görüşüldüğü bilinmektedir. Bu yönde bir tasarının uygulanması teknelerde Türk Bayrağı'nın daha etkin kullanılmasını sağlayabilecektir. Ancak bu tasarının bir defalık bir af niteliğinde değil bundan sonrasını kapsamaması daha yerinde olacaktır. Meclise bu konuyla ilgili olarak iki kanun teklifi incelendiğinde özel teknelerden motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) kaldırılmasının ve yerine harç uygulaması getirilmesinin hedeflendiği görülmektedir.⁸⁸ Haziran 2009'dan bu yana ise olumlu bir gelişme olarak deniz araçları için uygulanan MTV kaldırılmıştır.

⁸⁴ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.95

⁸⁵ Deniz Haber, "Antalya'da Deniz Geri Planda",

<http://www.denizhaber.com.tr/GUNCEL/1201/Antalyada-deniz-geri-planda.html>, (31.07.2008), s.1

⁸⁶ Zenginler Akıllı Devlet Aptal mı?", "Genç Haber Türk", <http://gencturkhaber.com/Yabanci-Bayrak-ceken-yatlar.html.01015>, (29.07.2008), s.1.

⁸⁷ Abdülhamit Yıldız, Kenan Baş, "Yüksek Vergiye Karşı yabancı bayrak", "Zaman", <http://www.habervitrini.com/haber.asp?id=178337>, (29.07.2008), s.1.

⁸⁸ Hakan Üzeltürk, Dünya Gazetesi, 14.10.2008

Halen tersanelerimiz küçük tonajlı kimyasal tanker inşasında dünyada birinci, mega yat inşasında ise 3. sırada yer almaktadır⁸⁹. Türkiye'nin rakipleri Fransa, İngiltere ve Yeni Zelanda ve Yunanistan olarak görünmektedir⁹⁰.

Avrupa tersanelerine göre ülkemiz tersanelerinde işçiliğin daha ucuz olması, kalite ve zamanlama açılarından taviz verilmemesi, ayrıca dünyada Türkiye Tersanelerinin yeteneklerinin de tanınmaya başlanması gibi hususlar, mega yat siparişleri açısından ülkemize büyük avantajlar sağlamaktadır. Bu bakımdan önümüzdeki yıllarda dünyada oluşacak mega yat talebinin en az %15'inin yani yıllık en az 120 adet mega yat siparişinin ülkemiz tersanelerine yönelmeleri beklenmektedir.

Amerikalı bir milyarder için İstanbul Tuzla'da Yıldız Tersanesinde inşa edilen 87 metre boya 2400 metre kare yelken alanına sahip 110.000.000 Avro değerindeki Malta Şahini isimli dünyanın en büyük yelkenli yatı 2006 yılında sahibine teslim edilmiştir⁹¹. Bu örnekleri artırmak mümkündür.

Deniz turizmi açısından genel bir değerlendirme yapılacak olursa özellikle ülkemizdeki marinaların sayısının ve hizmet kalitesinin artırılması gerektiği anlaşılmaktadır. Yat üretiminde ve kruvaziyer turizmde yakalanan rüzgarı kaybetmemek gerekmektedir. Yat sektörünün gelişmesi için bürokratik işlemler azaltılmalı ve gerek ticari ve özel teknelerin kullanımının ve üretimin desteklenmesi gerekmektedir. MTV uygulamasında Haziran 2009'dan bu yana yapılan düzenleme bu çerçevede olumludur.

3.1.3. Limanlar

Denizyolu taşımacılığının en önemli altyapısını oluşturan limanlar, ticarete konu olan malların ekonomiye giriş-çıkış yaptığı kapılar olarak ifade edilebilir.

⁸⁹ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.102

⁹⁰ Dilek Taş, "Tam Yol İleri", "Milliyet Business", <http://www.milliyet.com.tr/2003/09/25/business/bus07.html>, (29.07.2008), s.1

⁹¹ Mehmet Gedik, "Yat İmalatı nereye Gidiyor", <http://dtoizmir.org/yatimatainereye.pdf>, 30.07.2008, s.3

İthalat ve ihracatımızın %87,6'sının denizyolu ile yapılması, dünya deniz ticaret hatlarının merkezi konumunda bulunan ülkemizde limanlarımızın önemi giderek artmaktadır⁹².

Ülkemizde 160 adet liman ve iskele bulunmakta olup, bunlardan 6 tanesi Türkiye Denizcilik İşletmeleri tarafından, 6 tanesi de Türkiye Devlet Demir Yolları tarafından işletilmektedir. İşletilen Kurumlar açısından limanlar Kamu, Belediye ve Özel limanlar olarak ayrılmaktadır.

Türkiye'nin konteyner yükü genellikle aktarma gemileri (feeder) ile ana aktarma limanlarına gelerek buradan büyük konteyner gemilerine taşınarak nihai hedeflerine gönderilmektedir. İhracat ve ithalatta iki aşamada gerçekleşen taşımacılık zaman kaybına ve maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Söz konusu ana aktarma limanları, sadece bir dağıtım merkezi olarak hizmet verdikleri aktarma konteynerlerden büyük kazanç sağlamakta olup, coğrafi konumu, Asya ile Avrupa arasında bir köprü konumunda olmasına ve dış ticaretimizin %91,4'ünün denizyolu ile yapılmasına rağmen Türkiye konteyner taşımacılığında dünyadaki gelişmeyi izleyememiş, limanlarının Akdeniz'deki avantajlı konumunu değerlendirememiştir.

Deniz ticaret hatlarının merkezi konumunda bulunan ülkemizde, limanlarımızın teknolojik gelişmelere uyum sağlamadaki zorlukları ve altyapı eksikliği ve limanla entegrasyonu sağlayacak demiryolu bağlantılarının yetersizliği nedeniyle, transit taşımacılıktan yeterli pay alınamamaktadır⁹³.

Liman terminallerinde ana hatlara hizmet veren limanların faaliyetlerinin gelişmesinde önemli paylardan biri de yerel nitelikte limanların toplama ve dağıtımındaki rolleri olmaktadır. Ana hatlardan uzak iç kesimlerdeki liman

⁹² DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), "Deniz Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara 2007, s.iii, s.26.

⁹³ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.99

terminallerinin bölgesel düzeyde işleve dönüşebilmesi, yüklerin bölge limanında konsolide edilmesi hedeflenmelidir⁹⁴.

Limana işletmeciliği faaliyetleri arasında, kılavuzluk, römorkörcülük ve palamar işleri ile yükleme/boşaltma, konteyner sağlamlaştırma, terminal, ardiye, konteyner iç dolun/boşaltım, ambalajlama, pilotaj, barınma, atık toplama, su tedarik, ihrakiye, kantar, gümrük denetimi, montaj/demontaj, sigorta, güvenlik hizmetleri, yedekleme ve römorkör, erzak ve akaryakıt ikmali, sulama, safra yok etme, güverte enspektör hizmeti, seyir yardımcı araç ve gereçleri vb. malzemeler, gemi operasyonları için gerekli kıyıda üstlenilen operasyonel hizmetler, acil onarım tesisleri, ankoraj, yanaştırma ve bağlama hizmetleri, konteynerle manevra yapma, sayılabilir.

TDİ limanları arasında, Tekirdağ, Hopa, Giresun, Ordu, Sinop, Rize, Antalya, Alanya, Marmaris, Çeşme, Kuşadası, Trabzon, Dikili limanları özelleştirilmiştir. TCDD'ne ait Mersin Limanı'nın özelleştirilmesi tamamlanmıştır.

Bunun yanında özelleştirilmesine başlanan ancak süreci tamamlanmayan limanlar da bulunmaktadır. İskenderun Limanı'nın özelleştirilmesine ilişkin ihale Özelleştirme Yüksek Kurulu kararı ile iptal edilmiştir. İzmir Limanı'nın özelleştirme sürecinin tamamlanması için ilgili kurumların görüşü beklenmektedir. Derice Limanı'nın devredilmesi kararı alınmıştır. Samsun ve Bandırma limanları için ise görüşmeler devam etmektedir⁹⁵.

Türk Limanları'nın başlıca dezavantajlı yönleri; Uzun vadeli ve istikrarlı bir ulusal ve uluslararası liman politikasının olmaması, mevzuatın ihtiyaca cevap verememesi ve güncel olmaması, Liman Devleti Kontrol mekanizmasının yetersiz olması, limanların yönetiminde çok başlılık, yatırım gereksinimi, finansman ihtiyacı, altyapı ve üst yapı yetersizliği, limanların uluslararası standartta olmaması, liman

⁹⁴ Metin Çancı, "Denizyolu Ana Hat Taşımacılığı ve Yerel Liman Terminalleri", "Dünya Perşembe Rotası", 15.05.2008, s.10

⁹⁵ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.94

hizmetlerin etkin ve verimli olmaması, etkin pazarlama ve tanıtım faaliyetlerinin olmaması, düzenli bir bilgi akışını sağlayacak Elektronik Veri Aktarımı (EDI) Sisteminin olmaması, esnek bir tarife yapısının olmaması, kapıdan kapıya taşımacılık sisteminin yetersizliği, büyüyen gemileri alabilecek rıhtım sayısının ve derinliklerin yetersiz olmasıdır⁹⁶.

Türk limanlarının rakipleri Transit konteyner taşımacılığında, (Mersin ve İzmir limanları için) Akdeniz’de merkez görevi gören İtalya, Malta ve Yunanistan limanları, Yolcu turizminde (Bodrum, Kuşadası, Antalya ve Alanya limanları için) Yunanistan ve Kıbrıs limanlarıdır⁹⁷.

Limanlar hakkında genel bir değerlendirme yapılacak olursa limanlarımızın ana liman olarak kabul edilmediği, özelleştirmelerin tamamlanamadığı, limanlarımızda teknolojik gelişmelere ayak uydurulamadığı, altyapı, limanlarla entegre demiryolu eksikliğini ve yüklerin bölge limanlarında konsolide edilememesinin etkinliği düşürdüğü ve ticareti zorlaştırdığı görülmektedir. Ülkemizin doğal kapasitesi bu konuda da tam olarak kullanılamamakta, özel sektör özellikle yeni yatırımlara yöneltecek teşviklere (yatırım teşvik gibi) ihtiyaç duyulmaktadır. Özelleştirme konusunda daha hızlı ve kararlı adımların atılması yabancı yatırımcılar açısından önem arz etmektedir.

3.1.4. Gemi İnşa Sanayi

İlk tersane 1390 yılında Gelibolu’da Osmanlı İmparatorluğu zamanında kurulmuştur. Taşları günümüze kadar varlığını korumuş olan Haliç Tersanesi 1455’te Fatih Sultan Mehmet tarafından kurulduğunda, Türk tersaneleri dünyanın en büyük tersaneleri olarak anılmaktaydı. Cumhuriyetin kurulmasıyla beraber tersaneciliğe ayrı bir önem verilmiş, Boğaz ve Haliçte yoğunlaşmış olan tersaneler 1969’da Tuzla Aydınli koyuna taşınmıştır⁹⁸.

⁹⁶ Jale Nur Ece, “Denizcilik Sektörünün Özelleştirilmesi”

www.turkishpilots.org.tr/DOCUMENTS/J_Nur_Ece_Ozellestirme.htm, (30.07.2008), s.1

⁹⁷ Cahit Yalçın, “Türkiye’de Liman Masrafları ve Ücret-Hizmet Problemleri”, http://www.turkishpilots.org.tr/DOCUMENTS/C_YALCIN_LIMAN_HIZMETLERI.htm, (31.07.2007), s.1

⁹⁸ Tülay Uyanık, Akın Sarı, “Gemi İnşa Sektörü 2007”, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi”, s.2

Türkiye'deki tersane sayısı 2002 yılında 37 iken, yeni inşa alanlarının tespiti ve tesislerin modernizasyonu çalışması ile bugün Akdeniz'den Karadeniz'e yayılarak 84 adet faal Tersaneye ulaşmıştır. 2013 yılına kadar yapımı devam edenlerle birlikte tersane sayısı 140 adete ulaşacaktır. Akdeniz ve Ege kıyılarında doğal SİT alanları ve kaplumbağa üreme bölgeleri yoğunlukta olduğundan buralarda tersane kurma projeleri Karadeniz'e göre daha azdır. Bütün tersaneler faaliyete geçtiğinde yaklaşık 200 bin kişiye istihdam sağlanacağını tahmin edilmektedir⁹⁹. Tersanelerimizdeki büyüme oranı % 360'tır¹⁰⁰.

Türk özel sektör tersaneciliği günümüzde 1 milyon dwt gemi inşa kapasitesine, 14,6 milyon dwt bakım onarım kapasitesine, 450 bin ton çelik işleme kapasitesine, 80,000 dwt'lik tek parça gemi inşa kapasitesine, 282.270 ton'a kadar kaldırma kapasitesine sahip çeşitli büyüklüklerde 15 adet yüzer havuz ile 1 adet kuru havuza sahiptir. Ayrıca, Türk tersanelerinden biri 80 metrelik boy, 355 metrelik en uzunluğuna sahip, 300 dwt yüzdürme kapasitesi ile dünyada ki en büyük yüzdürme havuzlarından birine sahiptir. Türk gemi inşa sektörü, önümüzdeki 5 sene içerisinde gemi inşa kapasitesini 2 milyon dwt'ye, gemi bakım ve onarım kapasitesini 15 milyon dwt'ye çıkarmayı hedeflemektedir. Sektörde 25.000 kişi çalışmaktadır. Ürettiği mal ve hizmetler itibariyle doğrudan veya dolaylı olarak her zaman uluslararası rekabete tabii olan ve uluslararası normlara göre yönlendirilen gemi inşa sektörü, her ülke için askeri, ticari ve sosyal açıdan özel bir öneme sahiptir. Türk gemi inşa sektörünün Türkiye ekonomisine yeni gemi inşasından 1,5 milyar dolar, gemi bakım ve onarımından 1 milyar dolar katkısı bulunmaktadır¹⁰¹.

Tersanelerimiz, özellikle son üç yılda sağladığı kapasite ve istihdam artışı ile gemi ve yat siparişleri sıralamasında 2007 yılında 6. sırada yer almaktadır. Halen tersanelerimiz küçük tonajlı kimyasal tanker inşasında dünyada birincidir.

⁹⁹ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.109

¹⁰⁰ Gemi İnşa Sanayicileri Birliği, "Türk Gemi İnşa Sanayinin Günümüzde Durumu", <http://www.gisbir.com/DesktopDefault.aspx?tabid=115>, (26.07.2008), s.1

¹⁰¹ Tülay Uyanık, Akın Sarı, "Gemi İnşa Sektörü 2007", T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi", s.2

Tersanelerimiz ISO 9000 ve AQAP serileri kalite belgelerine sahiptir. Tersanelerimizde;

- Epoksi ve kromnikel tanklı petrol ve ürün tankerleri,
- Ağır yük gemileri,
- Çok amaçlı konteynır gemileri,
- Balıkçı gemileri,
- Araştırma gemileri,
- Römorkörler,
- 80-90 metrelik mega yatlar ve gezinti tekneleri,
- Petrol platformları, tadilat ve konversiyonları,
- Supply botlar,
- Off-Shore botları

Uluslararası kurallara göre çeşitli klas kuruluşlarının kontrolünde inşa edilmektedir.

3.1.5. Su Ürünleri

Ülkemizin üç tarafının denizlerle çevrili bir yarımada oluşu, yurdun her yanında bulunan doğal göllerimiz, sayıları her geçen gün artan baraj ve göletlerimiz, balık yetiştiriciliğine uygun su kaynaklarımızla, su ürünleri sektörü için önemli bir potansiyele

sahip olmasına karşın, su ürünleri sektörü ulusal ekonomide yeterli düzeyde yer alamamıştır. Türkiye'nin Dünya Su Ürünleri üretimi içerisinde % 0.04'lik paya sahiptir. Türkiye toplam üretimi ile ancak 30. sırada yer almaktadır¹⁰².

Ülkemizdeki su ürünlerinin üretim alanı 26 milyon hektarın üzerindedir. Bu üretim alanı; mevcut tarım alanlarına yakın, orman alanlarından ise daha fazla bir büyüklüğü ifade etmektedir¹⁰³.

¹⁰² Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.119

¹⁰³ Çiğdem Civaner, "Su Ürünleri", "TC Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi", s.2.

Toplam su ürünleri ihracatı 2007 yılı için 52.494.335 kg karşılığı 304.256.116 Amerikan Doları, ithalatımız ise 58.253.850 kg karşılığı 97.738.650 Amerikan Dolarıdır.

Balıkçılığımızın temelini oluşturan filoya ait tekneler kıyı ve yakın kıyı, bir ölçüde kıyı ötesi avcılık karakterini taşımaktadır. Türkiye sularında denizel ortamda yapılmakta olan balıkçılık iki gruba ayrılmaktadır. Artisanal Balıkçılık (Uzatma ağları, kıyı sürükleme ağları, pareketa, dalyan) ve Endüstriyel Balıkçılık (Gırgır-trol), açık deniz ve okyanus balıkçılığına dair bir gelişme henüz mevcut değildir.

Balıkçılığımız, denizlerimizin sahip olduğu özellikleri ve verimliliği boyutlarında yapılabilmektedir. Ülkemizde bugün için yapılan balıkçılık tipi kıyı balıkçılığı (kısa mesafe balıkçılığı) ve sahil balıkçılığı (orta mesafe balıkçılığı)'dır. Av filosundaki hızlı gelişmeye karşın denizlerden elde edilen üründe önemli bir artış görülmemektedir. Artan balıkçılık filosuna rağmen elde edilen ürünün hem oransal ve hem de birçok türde mutlak olarak azalmaya başlaması, avcılığın kar edilen bir uğraş olmaktan çıkmakta olduğunu göstermektedir¹⁰⁴.

Balıkçılara sağlanan OTV indirimi ile balık üretimi 3 kata varan artış göstermiş ancak balık fiyatlarında artış olmuştur. Üstelik balıkları perişan eden av belirleme cihazları sayesinde denizlerimizdeki balık nesli de kurumaya yüz tutmuştur¹⁰⁵.

Çok büyük değerlere ulaşan deniz balıkçılığındaki alt yapının ve gelişmiş insan gücünün kaybını önlemek ve ekonomiye olan katkısını arttırmak için en kısa zamanda okyanuslara açılarak "Açık Deniz Balıkçılığı"na başlanması gerekmektedir.

Açık deniz balıkçılığı Cebelitarık ötesi (okyanus) balıkçılığıdır. Ferdi değil, farklı ekiplerin kombine çalışmasıdır. Uzun süre denizde kalış ve av yapma söz konusudur. Dolayısıyla av, anında yarı mamul (dondurma şoklama) veya mamul hale

¹⁰⁴ Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2007, s.29

¹⁰⁵ Necmettin Akten, "ÖTV'li Balıkçılığımız", "Dünya Perşembe Rotası", 22.05.2008, s.2.

getirilir. Bu ürün taşıyıcı ekiplerce en yakın ve bağlantısı yapılmış ülkelerin limanlarına ulaştırılır. Buradan alınan mamul pazarlama ekiplerince pazarlanır.

Türkiye’de av tekneleri buna göre dizayn edilmemiştir. Açık deniz için yapılacak teknelerin buna göre dizayn edilmesi, balıkçı ekiplerinin açık deniz balıkçılığı için eğitilmesi ve ilgili av-pazar ağının kurulması gerekmektedir.

İçsularda alabalık, denizlerde ise çipura ve levrek balığı yetiştiriciliği yaygın olarak yapılmaktadır. Ülkemizde bunun yanında karides, midye v.b tür yetiştiricilikleri de yapılmaktadır. Su ürünleri yetiştiriciliğine ihtiyaç duyulan yavru, doğadan toplanarak kuluçkahanelerde üretilerek veya yurt dışından ithal edilerek sağlanmaktadır¹⁰⁶. Ülkemizde işleme sanayinde çok sınırlı bir üretim ve ürün yelpazesi söz konusuken başta AB ülkelerinde olmak üzere dünyada avlanan balıkların işlenmiş şekilde pazarlanması esastır¹⁰⁷.

Sektöre genel hatlarıyla bakıldığında kıyı balıkçılığının kapasite olarak çok yüksek seviyelere ulaştığı ancak elde edilen karın buna kıyasla düştüğü görülmektedir. Balıkçılara sağlanan OTV indirimini sektörü gerçekten destekleyip desteklemediği tartışılmalıdır. Burada gelecek trendin açık deniz (okyanus) balıkçılığı olduğu görülmekte olup bu kapsamda yapılacak yatırımlar teşvik edilmelidir. Toplam üretimde su ürünleri üreticiliğinin payı artırılmalı ve çevreye zarar vermeyecek yatırımlar desteklenmelidir. Su ürünlerinin işlenmiş olarak pazarlanmasına önem verilmelidir. Sektördeki faaliyetleri yönetecek ve sorumlu olacak tek bir birimin oluşturulması gerekmektedir.

3.2. VERGİ UYGULAMALARININ ULUSLARARASI REKABET GÜCÜNE ETKİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıdaki bölümlerde görüleceği üzere Türkiye’de denizcilik sektörüne özel birçok avantajlı veya dezavantajlı uygulama söz konusudur. Bunun yanında genel

¹⁰⁶ Deniz Ticaret Odası, “2007 Deniz Sektörü Raporu”, İstanbul 2007, s.22

¹⁰⁷ DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), “Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara 2007, s.28.

uygulamada da yatırım ve istihdamın geliştirilmesine yönelik çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Denizcilik sektörü de bu genel düzenlemelerden faydalanmaktadır. Diğer taraftan uygulanan vergisel teşviklerin amaca ne kadar hizmet ettiği ve sektörlerin gelişmesine ne kadar katkıda bulunduğu ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Teşviklerin gerekliliği, fayda ve maliyetleri iktisadi literatürde sıkça tartışılan konulardan birisidir. Ancak, teşviklerin göreceli avantaj ve dezavantajları açık bir şekilde ortaya konulabilmiş değildir.

Vergi teşviklerinden beklenen amaç en başta kalkınma planı ve yıllık programlara uygun, istihdamı artırıcı, bölgeler arası dengesizlikleri giderici özelliklere sahip, döviz kazandırıcı faaliyetlere dönük, ileri ve uygun teknoloji getiren, uluslar arası rekabet gücü sağlayan yatırımların uluslararası yükümlülüklerimize aykırılık teşkil etmeyecek şekilde desteklenmesidir¹⁰⁸.

Teşvik sisteminin yönelebileceği yatırımlar; yeni yatırımlar, tamamlama yatırımları, yenileme ve modernleştirme yatırımları olarak üç grupta toplamak mümkündür. Bu sahalardaki yatırımlar, yatırım öncesi, yatırım ve yatırım sonrası olmak üzere değişik zamanlarda teşvik edilebilmektedir¹⁰⁹.

En çok gündemde olan yatırım teşvikleri ise, genel olarak hükümet tarafından belirli bölge veya sektörler için yatırım yapılması amacıyla bu alana yapılacak yatırımlara sağlanan ölçülebilir avantajlar olarak tanımlanabilir. Bu avantajlar yatırımcının kârını artıracak türden olanlarla, yatırımcıların maliyetlerini ve risklerini azaltacak türden teşvikler de olabilir. Vergi teşviklerinin etkinliğini ölçmeye yönelik olarak yapılan çalışmalarda birbirinden çok farklı sonuçlar elde edilmiştir. Aşağıda bu konuda yapılmış çalışmaların sonuçlarına yer verilmektedir.

¹⁰⁸ Adnan Gülerman, “Yatırımların Teşviki ve Yönlendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 1999, Sayı 74, s.33

¹⁰⁹ Halit Çiçek, “Teşvikler, Gereksinimleri ve Türkiye’de vergisel Teşvikler”, Vergi Sorunları, Mart 2001, Sayı 150, s.56

- Konunun gelişmiş ülkeler üzerinde incelenmesi sonucunda mali nitelikli teşviklerin yatırım kararında önemli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

- OECD ülkeleri esas alınarak yapılan çalışmalarda, vergi teşviklerinin istatistiksel olarak önemli bir role sahip olmadığı anlaşılmıştır. Buna karşılık daha sonraki tarihlerde yapılan çalışmalarda kurum kazancı üzerinden alınan genel vergi oranının yatırım kararını etkileyen önemli bir faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Amerika Birleşik Devletleri örneğinde yaptıkları çalışmalarda yatırımların vergi teşviklerine duyarlılığını zayıf bulmuşlardır.

- İngiltere’de yapılan bir çalışmada yatırım teşviklerinin toplam yatırımlara ek olarak yeni yatırımlara neden olabileceği, ancak teşvik nedeniyle yapılan ilave yatırım miktarının teşvikler nedeniyle katlanılan gelir kaybından daha az olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Bu bulguların tersine ABD’de yapılan bir çalışmada teşviklerin sonraki dönem yatırım kararlarını da etkilemek suretiyle önemli bir etkiye sahip olduğunu ileri sürülmüştür.

- Gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülke örnekleri üzerinde yapılan bir başka çalışmada yatırımlarla teşvikler arasında negatif ilişki bulunmuştur. Buradan hareketle, teşvikleri, olumsuz yatırım ortamının olumsuzluklarını azaltmaya yönelik bir çabanın göstergesi olduğu kanaatine ulaşılmıştır.

- 21 gelişmekte olan ülkeyi esas alarak yapılan bir diğer çalışmada mali değişkenlerin (örneğin kurumlar vergisi gelirlerinin büyüklüğü gibi) ve serbest ticaret bölgelerinin varlığının yabancı doğrudan sermayenin ülkeye akışını açıklamada yeterince öneme sahip olmadığı bulgularını elde etmiştir.

- Bir başka çalışmada yatırımların gelişmekte olan ülkelere tahsis edilmesinde vergi politikalarının önemli bir rol oynayabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

- Meksika’da yatırımların vergi rejimine çok duyarlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Gelişmekte olana ülkeler üzerinde yapılan bir diğer çalışmada teşviklerin ihracata yönelik endüstriler için daha önemli olduğu, gelişmekte olan ülkelerde ihracata yönelik endüstrilerin ithal ikameci endüstrilere nazaran vergi teşviklerine daha duyarlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Ülkedeki politik ve ekonomik istikrarın, iç piyasanın büyüklüğünün ve yeterli ham maddenin varlığının yabancı sermaye için yatırım yeri seçiminde temel faktörler olduğu, buna karşılık mali teşviklerin önemli belirleyiciler arasında yer almadıklarını tespit edilmiştir.

- Gelişmekte olan ülke örnekleri üzerinde yapılan bir başka çalışmada yatırımcıların % 60'ının tüm vergi sisteminin bir bütün olarak yatırım kararı üzerinde etkili olduğu belirtilmiş, buna karşılık yatırımcıların % 28'inin spesifik teşviklerin yatırım kararında belirleyici olduğu görüşünde olduğu ifade edilmiştir.

- OECD tarafından geçiş ekonomileri esas alınarak ve özel sektör temsilcileri ile anket yapılmak suretiyle yapılan kapsamlı bir çalışmada, ülkedeki temel ekonomik, siyasal ve kurumsal eksikliklerin varlığı gibi olumsuzları telafi için vergi teşviklerinin kullanılması durumunda vergi sisteminin yabancı sermayeyi ülkeye çekmede görece olarak daha az öneme sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Amerika Birleşik Devletlerinde ekipman yatırımı için yapılan harcamaların belli bir oranı kadar uygulanan vergi kredisinin etkinliği incelenmiştir. Söz konusu vergi kredisi uygulaması ile, yatırımların teşvik edilmesi suretiyle işletmelerin daha modern hale getirilmesi, istihdamın artırılması ve rekabet gücünün yükseltilmesi amaçları güdülmekte idi. Ancak inceleme sonucunda, vergi kredisi uygulandığı dönemin, kredinin uygulanmadığı döneme göre yatırımlarda belirgin bir artışa neden olmadığı görülmüştür. Sonuçlar, vergi kredisi sonucunda kurum gelirindeki ek artışların ancak çok küçük bir oranının yatırım harcamasına harcandığını ortaya koymuştur. Bu çalışma sonucunda ulaşılan bulgulardan hareketle özellikle durgunluk dönemlerinde yatırımları teşvik etme ihtiyacı için kullanılacak vergi kredisinin alternatif alanlara yatırım yapılması şeklinde kullanılmasını önerilmektedir. Mantıklı yatırım alanları içinde eğitim, altyapı ve araştırma geliştirme faaliyetleri sayılmaktadır¹¹⁰.

Vergi teşviklerinin beklenen amaca ulaşılmasında ne kadar etkin olduğunu ölçmeye yönelik olarak yapılan çalışmalarda birbirinden çok farklı sonuçlar elde edilmiştir. Bu görüşlerin bir kısmında vergi teşviklerinin yatırımların artmasında önemli bir rol oynadığı ortaya konmuş bir kısmında ise vergi teşviklerinin

¹¹⁰ Hasan Aykın, "Uluslar arası Ampirik Çalışmalar ışığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği", Yaklaşım Dergisi, Nisan 2006, Sayı 160, s.66

beklentileri karşılamakta yetersiz olduğu belirlenmiştir. Bu kadar uç noktalarda sonuçlanan analizlerden bu konuda net bir tespit yapılamayacağı sonucu çıkarmak mümkündür. Ancak, farklı bir ifadeyle vergi teşviklerinin sağlanması durumunda belirli şartlarla az yada çok beklentilerin gerçekleştiğinin de ifade edilmesi mümkündür. Bu çerçevede konuya bakacak olursak vergi teşviklerinin doğru bir şekilde uygulanması durumunda beklenen sonuçlara ulaşılabileceğini ifade etmek mümkündür. Diğer taraftan bu açıklamada iki tane subjektif kriter bulunmaktadır. Bunlardan birincisi “doğru teşvik” diğeri ise “doğru beklenti” kriterleridir.

Buna göre vergi teşviklerinden istenen sonucun alınabilmesi için öncelikle “doğru beklenti” kriterinin objektif bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Bunun yapılması sırasında rakamsal hedefler ortaya konmalı sağlanacak vergi teşvikleri ile hangi sürede ne kadar ve ne yönde bir gelişme hedeflendiği açıklanmalıdır. Bunun akabinde “doğru teşvik” kriterinin ne olduğu araştırılmalıdır. Bu yapılırken daha önce ülkemizde ve dışarıda uygulanan yöntemler kendi iç dinamikleri içinde incelenmeli ve nokta atışı yapılmak suretiyle vergi teşvikinin ne olduğu ortaya konmalıdır. Diğer taraftan ortaya konan “doğru teşviklerin”, “doğru beklenti”leri sağlanması için gereken zaman süresince uygulamaya yönelik sabırlı bir yönetim sağlanmalıdır. Bunun en önemli göstergesi yürütme organları tarafından alınan uygulamaya yönelik kararların teşvik uygulamasının esası ile çelişip çelişmediğinin analiz edilmesidir. Eğer yürütme organı teşvikin amacını aşan düzenlemelerde bulunuyorsa bahsedilen sabrın gösterilmediği ortaya çıkacaktır. Bu çerçevede teknik ve sosyal analizleri doğru yapılan bir uygulamada vergi teşviklerinden de beklenen sonuçların ortaya çıkması ihtimali kesinlikle yükselecektir.

Buna göre yukarıda açıklanan kapsamda vergi teşviklerinin etkisi konusundaki olumsuz analizler nedeniyle vergi teşviki uygulanmaması değil doğru vergi teşviklerinin doğru belirlenmiş beklentiler için uygulanması hedeflenmelidir.

Ülkemizdeki denizcilik sektörünün uluslararası rekabet gücüne etkisi bağlamında yapılacak teşviklerde bu ana hususun dikkate alınması ön şart olmalıdır. Diğer taraftan vergi uygulamaları açısından daha ileriye götürülebilecek veya sorunlu

olduğu düşünölen konulara da çözüml getirilmelidir. Bunlar aşağıdaki bölümde açıklanmaya çalışılmıştır.

3.3. TÜRKİYE'DE DENİZCİLİK SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ YAŞANAN SORUNLAR VE SORUNLARIN ÇÖZÜMÜ İÇİN ÖNERİLER

Türk denizcilik sektöründeki vergi uygulamalarının Türkiye'nin uluslararası deniz ticaretindeki rekabet gücü açısından değerlendirilmesine yönelik bu çalışmamızda denizcilik sektörü deniz taşımacılığı, deniz turizmi, limanlar, gemi inşa sanayi ve su ürünleri kapsamında incelenmiş olup Türkiye'nin sektördeki durumuna yönelik genel durumunu aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Türk Denizciliği'nin Genel Durumu Açısından

1) Deniz Ulaştırması Açısından

- Türk filosu dünya filosunun içinde dwt açısından çok düşük bir yüzdeye sahiptir. Dünya deniz taşımacılığı hacminin %1'ine sahiptir.
- 1000 grt ve üzeri gemiler dikkate alındığında dwt açısından Türk filosunun yerli ve yabancı bayrakta eşit dağılımı olan bir yapısı vardır.
- 150 grt üzeri gemiler dikkate alındığında yaş ortalaması 23.14'dür. Bu ortalama çok yüksek bir ortalama değildir.
- 150 grt ve üzeri gemiler dikkate alındığında dwt açısından filonun %90'ının TUGS'a, %10'unun Milli Sicil'e kayıtlı olduğu görölmektedir. Sektörde TUGS'un avantajlarından faydalanılmakta olduğu görölmektedir.
- 150 grt ve üzeri gemiler dikkate alındığında dwt açısından Milli sicile kayıtlı gemileri %30'unun, TUGS'a kayıtlı gemilerin %70'inden fazlasının ithal edilmiş olduğu görölmektedir. Ağırlık TUGS'a kayıtlı olduğu için filonun genelde ithal olduğu sonucuna varılabilir. 1500 dwt üzeri gemiler incelendiğinde ise çok büyük bir kısmın inşa edildiği görölmektedir.

- 2007 yılında deniz taşımacılığında 36.765.022 Mton Türk bayraklı gemilerle taşınmışken 183.146.318 Mton Yabancı bayraklı gemilerle taşınmıştır. Ulusal bayraklı gemilerin hacminin çok düşük olduğu görülmektedir.

2) Deniz Turizmi Açısından

- Türkiye, Deniz Turizminde elindeki potansiyele rağmen, kruvaziyer turizmden, dalış turizminden, yat turizminden, deniz sporlarından yeterince yararlanamamaktadır.
- Deniz Turizmi alanında yapılacak altyapı ve idari düzenlemeler ile bu alanda elde edilecek gelir, çok kısa sürede 5 Milyar Doların üzerine çıkabilir.
- 8.333 km kıyısı olan ülkemiz için 12 bin 982 kapasiteli marinalarımız yeterli değildir. Bu sayının 30.000'e ulaşması hedeflenmelidir.
- Deniz ve yat turizminin gelişmesi için mevcut çok başlılık ve bürokratik karmaşa düzenlenmelidir.
- Ülkemiz yaklaşık 2000 kişiye bir tekne olan kişi başına düşen tekne sayısı ile denize sahili olmayan Avusturya ve İsviçre gibi ülkelerin bile çok çok altındadır.
- Tersanelerimiz mega yat inşasında dünyada 3. sırada yer almaktadır.
- Yat sektörünün gelişmesi için bürokratik işlemler azaltılmalı ve gerek ticari ve özel teknelerin kullanımının ve üretimin desteklenmesi gerekmektedir. Yüksek vergiler nedeniyle yabancı bayrağa kaçış engellenmelidir.

3) Limanlar Açısından

- Dünya deniz ticaret hatlarının merkezi konumunda bulunan ülkemizde limanlarımızın önemi giderek artmaktadır.
- Ülkemizin coğrafi konumu Asya ile Avrupa arasında bir köprü konumunda olmasına ve dış ticaretimizin %91,4'ünün denizyolu ile yapılmasına rağmen Türkiye konteyner taşımacılığında dünyadaki gelişmeyi izleyememiş, limanlarının Akdeniz'deki avantajlı konumunu değerlendirememiştir. Limanlarımız ana liman olarak kabul edilmemektedir.

- Özelleştirmeler tamamlanamamış (veya çok geç tamamlanabilmiş) ve güven ortamı sağlanamamıştır.
- Deniz ticaret hatlarının merkezi konumunda bulunan ülkemizde, limanlarımızın teknolojik gelişmelere uyum sağlamadaki zorlukları ve altyapı eksikliği ve limanla entegrasyonu sağlayacak demiryolu bağlantılarının yetersizliği nedeniyle, transit taşımacılıktan yeterli pay alınamamaktadır.

4) Gemi İnşa Sanayi Açısından

- Planlanan bütün tersaneler faaliyete geçtiğinde yaklaşık 200 bin kişiye istihdam sağlanacağını tahmin edilmektedir.
- Son dönemde sektördeki global anlamdaki gelişmeler ve artan talepler doğrultusunda ülkemizdeki gemi inşa sanayinde de oldukça önemli gelişmeler kaydedilmiştir.
- Özellikle çalışanların güvenliği açısından tersanelerdeki çalışma şartlarının iyileştirilmesi gerekmektedir.
- Sektörde 25.000 kişi çalışmaktadır.
- Sektörün ekonomiye toplamda 2,5 milyar dolar katkısı bulunmaktadır.
- Halen tersanelerimiz küçük tonajlı kimyasal tanker inşasında dünyada birincidir.

5) Su Ürünleri Açısından

- Ülkemiz sahip olduğu potansiyele sahip olmasına karşın, su ürünleri sektörü ulusal ekonomide yeterli düzeyde yer alamamıştır. Türkiye toplam üretimi ile dünyada ancak 30. sırada yer almaktadır.
- Toplam su ürünleri ihracatı 2007 yılı için 52.494.335 kg karşılığı 304.256.116 Amerikan Doları, ithalatımız ise 58.253.850 kg karşılığı 97.738.650 Amerikan Dolarıdır.
- Son yıllardaki artışla birlikte 2007 yılındaki toplam balıkçı teknesi sayısı ise 18.790 adete ulaşmıştır.

- Balıkçılığımız, denizlerimizin sahip olduğu özellikleri ve verimliliği boyutlarında yapılabilmektedir. Artan balıkçılık filosuna rağmen elde edilen ürünün hem oransal ve hem de birçok türde mutlak olarak azalmaya başlaması, avcılığın kar edilen bir uğraş olmaktan çıkmakta olduğunu göstermektedir.
- Çok büyük değerlere ulaşan deniz balıkçılığındaki alt yapının ve gelişmiş insan gücünün kaybını önlemek ve ekonomiye olan katkısını arttırmak için en kısa zamanda “Açık Deniz Balıkçılığı”na başlanması gerekmektedir.
- Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından üretim faaliyetine izin verilen 1.020 adet içsu, 234 adet deniz balıkları yetiştiricilik tesisleri bulunmaktadır.
- Toplam üretimde su ürünleri üreticiliğinin payı artırılmalı ve çevreye zarar vermeyecek yatırımlar desteklenmelidir.
- Su ürünlerinin işlenmiş olarak pazarlanmasına önem verilmelidir. Sektördeki faaliyetleri yönetecek ve sorumlu olacak tek bir birimin oluşturulması gerekmektedir. Uygulamadaki çokbaşlılık burada da problem yaratmaktadır.

Aşağıdaki bölümde ise sektördeki vergi uygulamalarındaki problemlerli noktalar değerlendirilmiştir.

1) TUGS Açısından (Türk Tonaj Vergisi Sistemi)

- Kolay sicillerde sağlanan vergisel avantajlarla kıyaslandığında TUGS ile getirilen mali avantajların yeteri kadar cazip olmadığı görülmektedir. Esasen bu durumu iki açıdan ele almak gerekir. İlki kanunun kendisindeki yetersizlikleridir. Buna örnek olarak sicildeki kayıt harçlarının nispeten yüksek olması ve kapsadığı vergi muafiyeti alanının nispeten dar olması verilebilir. Diğer bir örnek TUGS kanunu kapsamında sağlanan devirden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik avantaja benzer bir uygulamanın Vergi Usul Kanunu hükümleri

uyarınca ‘‘Yenileme Fonu’’ uygulamasıyla halihazırda mevcut olmasıdır. İkincisi ise kanunun amacına uygun olmayan ve yürütme organı olan Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelerdir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından TUGS kapsamındaki kazançların ortaklara dağıtılması durumunda Maliye Bakanlığınca ıkarılan tebliğler doğrultusunda hesaplanan gelir vergisi kesintisi bu duruma bir örnektir.

- TUGS’a kayıt yaptırabileceklerin kapsamı genişletilmelidir. rnek olarak dar mükellefler kurumlar açısından kapsamın TUGS’a tescil imkanı bulunmayan yani iş merkezi Türkiye’de olan ancak Türkiye’de Türk mevzuatına göre kurulmamış Şirketler (kanuni merkezi Türkiye’de olmayan) için de genişletilmesi gerektiği kanaatindeyiz.
- TUGS’un muafiyet tanıdığı operasyonların kapsamı genişletilmelidir. rnek olarak deniz araçlarının doğrudan kiralanması, yüzer havuz işletmeciliği vb. faaliyetleri TUGS açısından işletme faaliyeti olarak değerlendirilmemiştir. Kanaatimizce kiralama işlemlerinin de istisna kapsamına alınması Türk sicilinin kullanımını destekleyecek ve özendirecek bir uygulama olacaktır.
- Diğer taraftan TUGS’a kayıtlı olsa bile gemi ve yat kapsamında olmayan deniz araçlarında çalışanların (yüzer havuz gibi) yine bu istisnadan faydalanması söz konusu değildir. Bareboat gemiler TUGS’a da kayıt edilebilmelidir Bu erevede TUGS’un kapsamı gözden geçirilmelidir.
- TUGS ile kabotaj kanununda düzenlenen vatandaşlık sınırlamasında bir değerliklik getirilmemiştir. Kabotaj kanunu’nun bu çerçevede tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir.
- TUGS kapsamındaki deniz araçlarına bu kanun çerçevesinde TV ve KDV uygulamaları açısından bir istisna tanınmamıştır. Deniz araçlarının

teminine ilişkin olarak KDV Kanunu'nda düzenlemeler bulunsa da ÖTV açısından bir istisna söz konusu değildir.

- TUGS kanunu ile yapılan düzenleme de net olmayan ve yoruma açık birçok konu bulunmaktadır. Bu durum doğrudan Maliye'nin inceleme elemanları açısından muhtemel farklı algılamaları dolayısıyla vergi uyumsuzluklarını ve mali riskleri de beraberinde getirmekte ve yatırımcı için büyük engel ortaya çıkarmaktadır.

2) 2581 Sayılı Yasa Açısından

- Söz konusu uygulama hakkında çıkan yönetmelikteki ifadelerin karmaşaya yol açtığı ve kanun metnindeki ifadenin ve kanunun amacının dışında düzenlendiği kanaatindeyiz. Söz konusu yönetmelik hükümlerinin tekrar gözden geçirilerek kavram kargaşasına yer verilmemesi ve istisna uygulamasının kapsamının net olarak belirlenmesi gerekmektedir.
- Uygulanan istisnanın kapsamının kısıtlı tutulması sektörün bir bütün içinde algılanmasını engellemektedir. Örnek olarak özel kullanıma ilişkin teknelerin kapsam dışında tutulmasını anlamak çok mümkün değildir. Neticede bunlar da denizcilik sektörünün bir parçasını oluşturmaktadır. Özellikle yat inşa sektörü bu durumda göz ardı edilmiş durumdadır.

3) Denizlerden Elde Edilen Zirai Kazançların (Su Ürünleri) Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Zirai kazançlardaki vergilemenin uygulama esasları itibariyle denizcilik kapsamında yapılan zirai faaliyetler açısından bir farklılık göstermediği görülmektedir.

4) Vergi Cennetleri Uygulamasının Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Vergi Cennetleri ile ilgili uygulama hakkında Bakanlar Kurulu'nun kendisine verilen yetkiyi (lkelerin belirlenmesi, tevkifatın kapsamı vs.) nasıl kullanacağı önem arz etmektedir. Zira demeler üzerinden yapılacak kesinti denizcilik sektörünü ve özellikle deniz ulaştırmasındaki vergi yükünü etkileyebilecektir.

5) Gelir ve Kurumlar Vergileri Açısından Deniz Araçları Giderlerinin Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Değerlendirilmesi

Tüm yönleriyle bu uygulama sektör için olumsuzluk teşkil etmektedir. Giderleri kabul edilmemek suretiyle deniz araçlarının kullanımına yönelik kısıtlama bu araçların hem üretim hem de tüketimini olumsuz yönde etkilemektedir.

Kanaatimizce bu durum denizciliğe bakış açısının bir sonucu olup tamamıyla gözden geçirilmesi gerekmektedir.

6) Deniz Ulaştırması Açısından

Deniz ulaştırması ile ilgili olarak gelir ve kurumlar vergisi kanunlarındaki düzenlemeler özellik dar mükellefler açısından önem arz etmektedir. Diğer taraftan dar mükellefler açısından Türkiye'de elde edilen safi hasılatın nasıl belirleneceğine dair yapılan bu düzenlemeler yetersizdir. Özellikle KVK 23. madde kapsamının daha net olarak ortaya konması gerekmektedir.

Bu konuda belirsizliklerin olması yapılan taşıma işlerinde dar mükellefler açısından vergilendirilmeyen kazançların doğmasına yol amaktadır. Özellikle Türkiye'de sabit ve belirli bir acentası veya temsilcisi olmayan yabancı kurumlar yaptıkları taşıma işlerini vergilendirmekten kaçabilmektedirler. Her bir taşıma için dar mükellef adına sorumlu olanların takibi ve vergi kaybının önlenmesi oldukça güçtür.

Bu durum dar mükellefler açısından haksız bir vergi avantajı yaratmakta bunun karşılığında tam mükellefler ve Türk Deniz taşımacılığı açısından olumsuz bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Deniz ulaştırmasındaki bu haksız rekabetin önlenmesi ve dar mükellefler tarafından yapılan taşımalar için daha kolay (kaynakta vergileme gibi) bir vergileme sisteminin getirilmesi önem arz etmektedir.

7) ÇVÖA'lar Açısından

Ülkemizin imzaladığı birçok ikili anlaşma söz konusudur. OECD modeli çerçevesinde düzenlenen bu anlaşmalarda Türkiye'nin çıkarları olabildiğince korunmaya çalışılmıştır. Deniz taşımacılığı ticareti dengesinin Türkiye aleyhine olduğu durumlarda kazancın elde edildiği ülke olarak vergilendirme hakkını belli ölçüde de olsa elinde tutmaya çalışmıştır. Bu çerçevede taşımacılık kazançları açısından OECD modelinde mukim ülke lehine olan vergileme prensiplerine karşılık anlaşmalarda kaynak devlet lehine vergileme imkanı veren şerhler konulmuştur.

8) KDV Kanunu Açısından

- KDV Kanunu'nda denizcilik sektörü açısından yapılan düzenlemeler hakkında bir çok tereddütlü konu olduğu görülmektedir. Maliye Bakanlığı'nın bu konularda daha net açıklamalarda bulunması beklenmektedir.
- KDV Kanunu kapsamında uygulanan istisnalar birbiri ile çakışabilmektedir. Bu durumda hangi istisnanın uygulanması gerektiği net değildir. İstisnalar kısmi ve tam istisna olarak ayrılabilirdiğinden uygulanacak istisnanın belirlenmesi önem arz etmektedir.
- KDV iadesi uygulamaları bu sektör için de oldukça sıkıntılı ve karmaşıktır.

- 13/a maddesi kapsamındaki uygulamada KDV istisnasına tabi olan mal ve hizmetlerin dolaylı olarak ithalatının da KDV'den istisna olması nedeniyle gemi inşa sektörünün kalkınması açısından hedeflenen amaca ne kadar ulaşılacağı sorgulanmalıdır.
- Diğer taraftan 13/a maddesi kapsamında deniz ticareti ile ilgili kuruluşlar için gerek iç teslim gerekse yurtdışı ithalatlar açısından bir KDV indirimi sağlandığı ve bu sayede bir finansman kolaylığı getirildiği açıktır.
- 13/a maddesi kapsamındaki deniz araçlarının teminine ilişkin KDV istisnası uygulamasında “mükelleflere işletmede kullanacakları” belirlemesi yapılarak istisnanın kapsamına giren mükellefler daraltılmıştır. İstisna amacının Türk denizciliğini güçlendirmek olduğu düşünülürse bu tip kısıtlamaların kanunun amacına hizmet etmediği ortaya çıkmaktadır. Kanunun amacının her nevi deniz aracının teminini desteklemek olduğu kabul edilmelidir.
- 13/b kapsamındaki liman hizmetlerine tanınan KDV istisnası uygulamasında madde metni ile uygulamaya yönelik tebliğlerdeki düzenlemeler arasında tutarlılık bulunmamaktadır. Madde metninde limanlarda yapılan hizmetlere genel olarak bir istisna tanınmış olmasına rağmen uygulamada seyrüsefer tanımının kullanılması ile istisna kapsamı daraltılmıştır.
- Her ne kadar 13/b maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nın istisnaların tanımına ilişkin düzenleme yapma yetkisi olsa da bu durum mevzuatta karmaşıklığa yol açmakla birlikte rekabet gücünün artırılmasının hedeflendiği kanunun amacının da dışında kalmaktadır.
- 13/b kapsamındaki düzenlemede daha geniş kapsamda bir istisnaya imkan tanınması maddenin amacına daha uygun olacaktır. Diğer

tarafından yatlar ve diğer deniz araçları için verilen hizmetlerin de istisnadan faydalanabileceğinin açıkça belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.

- 13/d maddesi kapsamında teşvik belgesi kapsamındaki makine teçhizat alımındaki KDV istisnası uygulaması doğrudan deniz ticareti ile ilgili bir düzenleme olmasa da dolaylı olarak özellikle gemi inşa, marina veya balık tesis yatırımlarını etkileyen bir düzenlemedir. Yatırımların teşvike konu edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Ancak bu düzenleme yatırım teşvik belgesine bağlı olarak yapılmaktadır. Bilindiği üzere yatırım indirimi uygulaması da önceden teşvik belgesine bağlı bir düzenleme olarak uygulanmakta iken sonradan GVK'nın 19. maddesinde düzenlenmiş ve teşvik belgesinden bağımsız yatırımları kapsamıştı. Bu çerçevede söz konusu KDV teşvikinin de teşvik belgesine bağlı olmadan yapılabilir olması uygulama ve teşvik alanını daha da genişletecektir. Zira yatırımcılar teşvik uygulamasında yatırım indirimi olmadığından neredeyse sırf bu uygulama için teşvik belgesi alınması durumunda kalabilmekte ve bürokratik zorluklar dikkate alındığında bu durum yatırımcı açısından zaman kaybına yol açabilmektedir.
- 13/a ve 13/e bentlerinin imal inşa kapsamında benzer durumları nedeniyle karşılaşılan durumlara tebliğlerde aynı yönde açıklamaların getirilmesi yerinde olacaktır. Diğer taraftan 13/a bendi uygulamasında imal inşa işleri için sipariş veren firmalardan iş alan yüklenici firmalarında istisnadan faydalanmasına imkan verilmişken 13/e bendi uygulamasında istisna bir alt kademeye geçmemektedir. 13/e bendi açısından oluşan bu menfi durumun da 13/a uygulaması ile aynı yönde düzenlenmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.
- 13/e maddesi ile tanınan teşviklerin sadece limanlara yönelik düzenlenmesi bir eksikliktir. Tersane vb. yapıların da bu kapsama dahil edilmesi gerekmektedir.

- 13/e maddesi ile sadece mükelleflere istisna tanınması önemli bir eksikliklerdir. Limanlar ticari maksatlar dışında kamu kuruluşlarınca inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerinin yapılması durumunda kamu kurumlarının KDV yüklenimleri olacak ve bu durum bütçelerini olumsuz etkileyecek, gereksiz ödenek ayrılmasına neden olacaktır.
- 13/e maddesi kapsamında ana hizmet binalarının limanlardan ayrı tutulması çok anlamlı değildir.
- Yıllardır uygulanan vergi politikaları ile savunma ürünlerinin ithali teşvik edilmiştir. Yapılan düzenlemelere rağmen savunma sanayimiz mevzuat yönünden ithalat teşvikleri karşısında dezavantajlı durumdadır. 13/f maddesi uyarınca sağlanan istisnalar esasen gemi inşa sektörünün teşvik edilmesi ve milli güvenlik kuruluşları tarafından yapılan deniz aracı teminlerinde finansman kolaylığı sağlanmasını sağlamaktadır.
- 13/f kapsamındaki uygulamada KDV istisnasına tabi olan mal ve hizmetlerin dolaylı olarak ithalatının da KDV'den istisna olması nedeniyle gemi inşa sektörünün kalkınması açısından hedeflenen amaca ne kadar ulaşılacağı sorgulanmalıdır.
- Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü gibi kamu kuruluşlarının da bu yönde ihtiyaçları bulunmaktadır. Sadece 13/f maddesi metninde yer alan mükelleflerin istisnadan yararlanabileceğine ilişkin şart kaldırılmalıdır.
- Transit, gümrük antreposu işlemleri ve serbest bölge rejimi ithalatta fiili gümrükleme yapılmasından önceki aşamalarla ilgili olduğundan bu mallar için KDV açısından vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmiş durumda değildir. Diğer taraftan bu rejimlerin uygulandığı mallar için verilen hizmetlere de esasen KDV uygulanmaması gerekir. Çünkü hizmet tedavülü ülke ekonomisi için yapılmakta değildir. Bu çerçevede

esasen 16/1-c bendi ile getirilen istisnanın bu mallar için verilen tüm hizmetleri kapsamı gerekir. Bu hizmetler için tanınan istisna için KDV kanununda 17/4-o (Ardiye, Terminal ve Depolama Hizmetleri İçin Uygulanan KDV İstisnası Uygulaması) bendindeki gibi ayrı bir düzenleme yapmaya gerek olmamalıdır. Bu çerçevede istisnanın hem de kısmi istisna olarak bazı hizmetlere uygulanması KDV kanunu'nun kendi içindeki tutarlılığını zedelemekte ve KDV'nin amacını aşmaktadır.

9) ÖTV Kanunu Açısından

- Özel kullanıma yönelik ÖTV düzenlemesi özellikle amatör yatçılık ve deniz turizmini etkilemekte ve bu gruba hitap eden yerli üreticiler için dezavantaj yaratmaktadır. Mevcut düzenlemedeki ÖTV uygulamasının özel tüketimi de teşvik etmesi durumunda amatör denizcilik için bir fırsat doğacak ve artan talep doğrultusunda bu gruba hitap eden üreticiler için de istihdam yaratılabilecektir.
- Deniz ticaretinde kullanılan bazı yakıt teslimlerinde ÖTV indirimi uygulanması beklenen etkiyi sağlamamıştır. Mükellefiyet tesis ettirerek kayıt altına girmek durumunda kalacak birçok ticaret erbabı bu durumu bertaraf etmek için ÖTV indiriminden faydalanmamayı göze almıştır.
- ÖTV'siz yakıt teslimleri sektör için kesin bir maliyet avantajı yaratmıştır. Bu durum ülkemiz denizciliğinin uluslar arası rekabet şartları açısından önemli bir etken oluşturmuştur. Bunun yanında ÖTV'siz yakıt teşvikinin sektöre getirdiği olumsuz etkiler de mevcuttur. Özellikle balık avcılığında kullanılan bu yakıtlar nedeniyle avcılıktaki gemi sayısında veya kullanımında artış meydana gelmiş ancak bu artışla beraber denizlerimizdeki balık arzının da tehdit edilmesi söz konusu olmuştur. Bu çerçevede yapılan düzenlemelerin sektörde genel anlamda yarattığı etkilerin dikkate alınması gerekmektedir.

- Sektör raporlarında deniz ulaşımında ÖTV'si indirilmiş yakıt uygulamasının 2004 yılından itibaren yolcu ve araç sayısında artışı da beraberinde getirdiği belirtilmektedir. Ancak tablolar incelendiğinde bu sonuca varmak güçtür (tablo 9-10). 2005-2007 yılları arasında tahsil edilemeyen ÖTV'nin %65 civarındaki kısmı özel sektörden kaynaklanmaktadır. Halbuki bir teşvik söz konusu olsaydı bu yüzdenin özel sektör lehine artması beklenirdi. Ayrıca gemi sayısına bakıldığında ortaya çıkan sayısal artışın gerçekten ÖTV avantajına dayalı olup olmadığı tartışılmalıdır.

10) Harçlar Kanunu Açısından

Kamu hizmetleri karşılığında harç ödenmesi dünyada birçok ülkede görülen bir uygulamadır.

Sonuçta harçlar da bir maliyet unsuru olup harçların bedelinin düşük olması denizcilik sektörünün teşvik edilmesi açısından önem arz etmektedir. TUGS kapsamında düzenlenen harç istisnası Türk sicilinin dolayısıyla sektörün teşvik edilmesi açısından önemli bir adımdır. Diğer taraftan harç istisnasının işletme faaliyetleri açısından sadece navlun sözleşmelerine ilişkin olarak düzenlenmesi ve kiralama vb. faaliyetleri içermemesi uygulamada kısıtlayıcı bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Bu konuda rekabet halinde olunan ülkelerdeki uygulamalar göz önüne alınarak Türk denizciliğinin rekabet gücünü artıracak harç bedellerinin getirilmesi önem arz etmektedir.

11) Damga Vergisi Kanunu Açısından

TUGS kapsamında düzenlenen damga vergisi istisnası Türk sicilinin dolayısıyla sektörün teşvik edilmesi açısından önemli bir adımdır. Ancak damga

vergesi istisnasının işletme faaliyetleri açısından sadece navlun sözleşmelerine ilişkin olarak düzenlenmesi ve kiralama vb. faaliyetleri içermemesi uygulamada kısıtlayıcı bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Bu konuda rekabet halinde olunan ülkelerdeki uygulamalar göz önüne alınarak Türk denizciliğinin rekabet gücünü artırmak üzere gerekirse Damga Vergisi'nin kaldırılmasının değerlendirilmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın kendi içinde de bu yönde değerlendirmeler yapıldığı bilinmektedir.

12) BSMV Açısından

Bu konu hakkında damga vergisi ve harçlarla ilgili yapılan açıklamalar benzerlik arz etmektedir.

13) Kambiyo Mevzuatı Açısından

Kambiyo mevzuatı açısından mevcut düzenlemelerde gündeme yansıyan büyük problemler söz konusu değildir.

14) Transfer Fiyatlandırması ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları Açısından

Yakın geçmişte yürürlüğe giren bu uygulamalar sektör açısından doğrudan olmasa bile dolaylı olarak faydalı olmuştur. Zira gelişmiş ülkelerde uygulanan sistemler doğrultusunda getirilen bu düzenlemeler neticesinde yabancı yatırımcıların kendilerini daha güvende hissetmesi ve mevzuata daha yakın olabilmeleri imkanını yaratmıştır.

SONUÇ

Sonuç olarak; vergi uygulamalarının denizcilik sektörü'nün uluslararası rekabet gücünü etkileyen bir unsur olup olmadığını somut verilerle ispat etmek mümkün değildir. Ancak, çeşitli araştırmalarda vergi teşviklerinin sektörü ve ilgili yatırımları doğrudan yada dolaylı olarak etkilediği ortaya konmuştur. Bu çerçevede vergi uygulamalarının sektörün uluslararası rekabet gücü ile hiçbir bağı olmadığı iddia edilemez. Diğer bir deyişle sektörde bir ilerleme hedefleniyorsa vergi uygulamalarının da bu yönde rekabetçi olması gerekir. Uygulanan vergi sisteminin sektörün rekabet gücü üzerindeki etkisini ise üç ana başlık altında toplamak mümkündür.

1) Türk vergi sisteminde denizcilik sektörünü teşvik etmek amacıyla sağlanan mevcut vergi avantajları hedeflenen amaç doğrultusunda yeterli değildir. Yukarıdaki bölümlerde açıklanan kapsamda vergi teşviklerinin doğru bir şekilde sağlam belirlenmiş beklentiler için uygulanması hedeflenmelidir. Denizcilik sektörü için uygulanan teşviklerin birçoğunun Yunanistan örneğinde olduğu gibi sektörde iddialı diğer ülkelerde de uygulandığı bilinmektedir. Örneğin tonaj vergisi uygulamalarında kar dağıtımını üzerinden stopaj hesaplanması uygulaması birçok uygulamada yoktur. Bunun yanında bu ülkelerde uygulanan teşvikler genel olarak ülkemizde uygulanan teşviklerden daha kapsamlı ve avantajlıdır. Bu durumda ülkemizde uygulanan teşviklerin sektörün gerçekten cazip bir hale gelmesini sağlamadığı söylenebilir. Diğer bir deyişle beklentiler net olarak ortaya konamamış, ortaya konan beklentilere tam olarak ulaşılması içinse gereken derecede tam ve kapsamlı bir teşvik sağlanmamıştır. Sonuç olarak göstermelik, onlarda var bizde de olsun mantığıyla yapılmış bazı düzenlemelerin yapıldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu durumda ortaya çıkan sonuç ise sektörün gelişmesine beklenen katkıyı yapamayan bir vergi sistemi doğurmakta bu sistem içinde sağlanan teşviklerle de aksine vergi kayıpları doğmaktadır. Elimizde yeterli veri olmadığından teşvik uygulamaları ile ne kadar vergi kaybı doğduğu buna karşılık sektörde ne kadarlık bir gelişme kaydedildiği muhakkak idari birimler tarafından ortaya somut olarak konmalıdır.

2) Türk vergi sisteminde denizcilik sektörünü teşvik etmek amacıyla sağlanmayan vergi avantajları bulunmaktadır. Bunların en başında ise kanaatimizce amatör denizciliğin desteklenmemesi gelmektedir. Ülkemizde hala tekne sahibi olmak bir sınıf farkı, bir ayrıcalık olarak görülmektedir. Bu nedenle de lüks tüketim olarak algılanmaktadır. Halbuki amatör denizciliğin desteklenmesi ülkemizin sahip olduğu imkanları en kısa yoldan kullanmasına imkan verecektir. Zira bu konuya meraklı olan ancak maliyetleri nedeniyle ilgilenme imkanı bulamayan bir çok kişi bulunmaktadır. Bu konuyla ilgilenen bir çok kişi olduğunu hem son dönemde televizyonlarda yayımlanan amatör denizcilikle ilgili programların artması hem de sahil şeridimizdeki yazlıkların durumu ve vergi avantajları nedeniyle yabancı bayraklı teknelere olan talep ortaya koymaktadır. Bizim insanımız denizi aslında çok sevmektedir. Bu sevginin önünün tıkanmaması gerekmektedir. Uzun ve amatör denizciliğe elverişli kıyıları bulunan ülkemizde amatör denizcilik teşvik edilirse bir yanda tekne üreticileri ve yan sanayi, diğer yanda çekek yerleri ve marinalar gelişecektir.

3) Türk vergi sisteminde denizcilik sektörü ile ilgili uygulamalarda yeterli açıklık bulunmamaktadır. Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere sektörle ilgili birçok vergi uygulamasında tereddütlü hususlar bulunmaktadır. Bu karmaşanın bir nedeni mevzuattaki güven esasına dayalı olmayan düzenlemelerdir. Güven esasına dayalı olmayan düzenlemeler olabildiğince detaylandırılmakta ve karmaşık bir hale getirilmektedir. Halbuki, gerektiğinde bugünkünden çok daha ağır cezai yaptırımlara sahip olan ancak uygulamanın başında güven esasına dayalı sistemlerde daha basit düzenlemelerin yapılabilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durum hem sektördeki mevcut kişi ve kurumlar hem de yeni yatırımcılar açısından negatif bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ne yazık ki bu durum sadece denizcilik sektörüyle ilgili olan kısma özel değil tüm vergi sistemimiz için geçerlidir. İyi niyetli olan mükellefler mevzuattaki karmaşa nedeniyle istemeden de olsa cezalı tarhiyatlara karşılaşabilmektedir. Sistemin eksikliklerinden dolayı bu ceza ile söz konusu olaydan yıllar sonra karşılaşılması nedeniyle ortaya çıkan faiz ise oluşan yükü iyice ağırlaştırmaktadır. Yukarıdaki bölümlerde bir çatı altında toparlanmaya çalışılan mevzuat içinde netleşmemiş durumda olan birçok konuda yorumlar yapılarak açıklık

sağlanmaya çalışılmıştır. Muhakkak ki bu konuda esas görev Maliye Bakanlığı'na düşmekte olup, bu eksikliklerin giderilmesi açısından Bakanlığın gereken tedbirleri alacağına inancımız tamdır. Diğer taraftan açıklanan nedenler dolayısıyla mükelleflerin güvensiz mevzuat ortamında doğru kararlar alabilmek için doğru müşavirlerle çalışması gereği ortaya çıkmaktadır.

Baskı grupları hükümet ve yönetim üzerinde çeşitli yollardan etkili olan çıkar grupları olarak tanımlanabilir. Yukarıda açıklanan denizcilik sektörünün uluslar arası rekabet gücünü etkileyen vergi uygulamalarına çözüm getirilmesi açısından sektördeki baskı gruplarına büyük görevler düşmektedir.

Ortaya konan problemlerin aşılması için Amerika'yı yeniden keşfetmeye gerek yoktur. Sektörde ileri giden ülkelerin sistemleri dikkate alınarak çeşitli düzenlemeler yapılabilir. Ancak, yapılan düzenlemelerin o ülke uygulamaları ile benzer olmasına değil ülkemizin rekabet gücü açısından daha iyi şartlar sağlanmasına gayret edilmelidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

- Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Yayıncılık, Ankara, 2004
- Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, “Türk Vergi Sistemi”, İlkem Ofset, İzmir, 2007
- Zeynep Arıkan, “Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007
- Selçuk Yücel, Hayretin Turan, “Dar Mükellef Kurumlar”, Yıldız Ofset, İstanbul 1999
- Oluş Mali Hukuk Bürosu, “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş yayıncılık, Ankara Mayıs 2008
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “Beyanname Düzenleme Klavuzu 2008”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları
- Mehmet Maç, “Kurumlar Vergisi”, Denet yayıncılık, 1999 İstanbul, 3. Baskı
- Şeref Demir, “Uluslar arası Taşımacılık Lojistik KDV İstisnası ve İadesi” Kurtiş Matbaacılık, İstanbul 2006
- Oluş Mali Hukuk Bürosu, “KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara, Mayıs 2008
- Eray Mercan, Mustafa Dündar, “Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi”, Yaklaşım Yayınları, Haziran 2003, Ankara
- Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme” Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, Cilt I
- Nurettin Bilici, “Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri”, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007, Ankara
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi”, Turmob Yayınları, Haziran 2002, İstanbul

- Ali Çelikkaya, "Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri", Beta Yayıncılık, İstanbul 2008
- Ernst and Young, "The 2008 Worldwide Corporate tax Guide", Greece
- Shipping Tax Overviews February 2006, "Deloitte"
- Peter Marlow, Kyriaki Mitroussi, "EU Shipping Taxation: The Comparative Position of Greek Shipping", "Maritime Economics & Logistics", "Palgrave Macmillan Ltd., 2008"
- Shipping Almanac 2007, "Ernst and Young"
- Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu Deniz Yolu Ulaştırması Alt Komisyonu Raporu", "8. Beş Yıllık Kalkınma Planı" Ankara 2001
- III. Türkiye Bölgesel ve Sektörel Ekonomi Şurası, "TOBB Denizcilik Sektör Kurulu Raporu", Şubat 2006 Ankara
- DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), "Deniz Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara 2007
- Deniz Ticaret Odası, "2006 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2006
- Deniz Ticaret Odası, "2007 Deniz Sektörü Raporu", İstanbul 2006
- DPT IX. Kalkınma Planı (2007-2013), "Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara 2007
- Hakan Ay, "Vergi Politikaları ve Baskı Grupları", Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir 2008
- Mertol Can, Deniz Ticareti Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003
- Rayegan Kender ve Ergon Çetingil, Deniz Ticareti Hukuku Temel Bilgiler, Arıkan Yayıncılık, 2007
- Tahir Çağa, "Deniz Ticaret Hukuku I", Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982
- Adil İzveren, Nisim Franko, Ahmet Çalık, "Deniz Ticaret Hukuku", Adalet Matbaacılık, Ankara 1994

- Sevgi Sunal Erguvan, “Denizyolu ile Yük Taşıma Ücreti (Navlun)”, Legal Yayıncılık, İstanbul 2007
- Feyzan Ersinan Top, Başarı Öyküleri, Dünya Yayıncılık, 2008
- Metin Çancı, “Denizyolu Ana Hat Taşımacılığı ve Yerel Liman Terminalleri”, “Dünya Perşembe Rotası”, 15.05.2008
- Tülay Uyanık, Akın Sarı, “Gemi İnşa Sektörü 2007”, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi”
- Nasos Poulakidas, ‘New Era for Greek Coastal Shipping’, Trade with Greece
- Çiğdem Civaner , “Su Ürünleri”, “TC Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi”
- Marina Arvanitaki , Georgia Coutra , “UK Trade&Investment”, Marine Sector Greece 2006, Athens 2006
- Delphine Rochet , “Sosyal Kurumların Gemi İnşa Sektöründeki Etkileri”, Katolik DeLouvain Üniversitesi, Seyahat Bilimleri Enstitüsü, Ocak 2006
- CESA,Avrupa Tersaler Birliği, “Yıllık Rapor 2007-2008”
- Yunan Ulusal Kayıt Sistemi-2005
- Özkan Bilgili, “Sosyal Güvenlik Uygulaması”, SMMM Odası Yayınları, İzmir 2008

DERGİLER ve GAZETELER:

- Umurcan Gago, Bengi Yüceer, “Gemi İşletmeciliği, Gemi Satım Kazançları, Gemi Adamlarının Ücret İstisnası”, Vergi Dünyası Dergisi, 2000
- Yönet YMM ve denetim A.Ş., “Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi Ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Kanununun Uygulamasına Yönelik Yönetmelik Yayınlanmıştır”, Sirküler, 2004/142, 24 Eylül 2004

- Murat Erişti, “Denizcilik Sektörünü İlgilendiren TUGS Kanunu, Uygulaması ve bir Sorun”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004
- Yafes Pehlivan, “TUGS’a Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi”, Ağustos 2004
- Cevdet Okan Bahar, “Gemi İşletmeciliği Gelirlerinin Vergi İstisnası”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2007
- Ahmet Özdemir, “TUGS’a Kayıtlı Gemilerden Dolaylı Vergi İstisnası”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Şubat 2005
- İsmail Bulut, “Denizcilik Kazançları”, Dünya Gazetesi, (22.06.2007)
- Emrah Aygül, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından TUGS’a Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi
- Bülent Koçak, “Denizciliğe Yönelik Teşvikler”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Eylül 2006
- Şeref Demir, “TUGS’a Kayıtlı Gemilerin Vergileme Usulleri”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2001
- Emin Akyol, “TUGS’a Kayıtlı Gemilerden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2007
- Erkan Yetkiner, Yaşar Durusoy, “Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 Sayılı TUGS ile Sağlanan Vergisel Avantajlar”, Vergi Dünyası, Temmuz 2006
- Osman Öndeş, “Sahibi Türk, Bayrağı Yabancı Yatların Türk Bayrağına Geçişini Kolaylaştırıyor”, “Referans gazetesi”, 20.06.2008
- Gürbüz Gökçen, “TUGS Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları ve Muhasebe Düzeni”, Mali Çözüm Dergisi
- Alptürk Ercan, “Deniz Taşımacılık Faaliyetlerinin Finansal ve Vergisel Boyutu”, E-Yaklaşım Dergisi, Eylül 2005

- Bora Unutmaz, “5266 Sayılı Kanun Kapsamında TUGS Kanunu’nun Mali Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler”, Vergi Sorunlar Dergisi
- Sami Ceyhan, “Deniz Araçları ve İlgili Teçhizatın İthalatında KDV ve ÖTV İstisnası”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2006
- Arzuhan Aktaş, Gökhan Korhan, “Gemi ve Yat İnşa Yatırımlarında Yatırım İndirimi Uygulaması”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Haziran 2006
- Nefise Genay, “Nakliyat Vergisinde Sürastarya ve Boş Navlun Konusu” Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1982
- A. Naci Arıkan, “Deniz Ulaştırma İleirnde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 1996
- Yahya Bülent Oğuz, “Yabancı Ulaştırma kurumlarının Vergilendirilmesi ve Bu Kurumlarda KDV Uygulaması” Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1985
- Alptürk Ercan, “Finansal ve Vergisel Boyutlarıyla Deniz Taşımacılık Sektörü”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006
- Güngör Feridun, “ÇVÖA Kapsamında Uluslar arası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi I”, Yaklaşım Dergisi, Haziran 1997
- Güngör Feridun, “ÇVÖA Kapsamında Uluslar arası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi II”, Yaklaşım Dergisi, Haziran 1997
- Yafes Pehlivan, Ali Erdoğan, “Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin KDV İstisnası Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2004
- Mehmet Maç, “Dış Taşıma Bedelleri, Buna İlişkin Komisyonlar, Demurajlar ve Diğer Eklentiler KDV’den Müstesnadır”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2004
- Meftun Canbek, “Yurtdışına Sefer Yapan Deniz ve Hava Taşıtlarına Yapılacak Akaryakıt Teslimlerinde Uygulanacak Hükümler”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Ocak 2006

- Vedat Özdan, “Neredeydik Nerelere Geldik”, Dünya Gazetesi, (14.03.2008)
- Meftun Canbek, “Denizcilik Havacılık ve Savunma Sanayi Sektörlerinin KDVK 13/a, 13/f ve 16/1-b Bentleri Açısından Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2005
- Gökhan Korhan, “Deniz Araçlarına İlişkin KDV İstisnası, Sportif ve Eğlence Amacıyla Kullanılan Deniz Araçlarının Durumu”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2006
- Meftun Canbek, “Denizcilik Havacılık ve Savunma Sanayi Sektörlerimiz Açısından KDV Kanununun 13/1-a Kaynaklı Sorunlar ve Öneriler”, E-Yaklaşım Dergisi, Şubat 2006
- Meftun Canbek, “Savunma Sanayi ve Denizcilik Sektörlerimizin Geliştirilmesi İçin Vergi Mevzuatı kaynaklı Sorunlara Öneriler”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Temmuz 2006.
- Erkan Yetkiner, “limanlar ve hava meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve genişletilmesi İşlerinde KDV”, Vergi Dünyası, Haziran 2006
- Mehmet Maç, “Deniz ve Hava Taşıma Araçları için Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2000
- Ali Ortapolat, “Tahmil Tahliye Ardiye ve Depolama Hizmetleri için Yapılan Ödemelerin ithalatta KDV Matrahına Dahil Edilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2007
- Mustafa Acar, “Liman ve Hava Meydanlarının İnşa, Yenileme veya Genişletme İşlerindeki KDV İstisnası Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2006
- Levent Özkardeş, “Deniz Araçlarına Tüketim Amacıyla ÖTV’siz Akaryakıt Verilmesine Yüzer Antrepolar Açısından Bakış”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2007
- Ramazan Beklen, “Charter ve Kırkambar Sözleşmelerinin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1995

- Veysi Seviğ, “Dar Mükellef Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi”, Referans Gazetesi, (10.10.2008)
- Erkan Yetkiner, “Kabotaj Hattında Faaliyette Bulunan Deniz Araçlarının Akaryakıt Kullanımında Özel Tüketim Vergisi ”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2006
- Veysi Seviğ, “Yakıt Alım Defterlerinin Zayi Olması”, Dünya Gazetesi, (27.04.2006)
- Ramazan Yakışıklı, “Şirket Aktifine Kayıtlı Olmayan Araçların Şirket Faaliyetlerinde Kullanılmasının Vergisel Sonuçları”, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2008
- Süleyman Turan, “Transit ve Türkiye ile yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde KDV İstisnası”, E-Yaklaşım Dergisi, Şubat 2008
- Ali Rutbil, “Limanlarda Verilen Terminal Hizmetlerinin Mahiyeti”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2008
- Mehmet Maç, “Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Yapılan Hizmetlerde KDV İstisnasının Kapsamı ve Taşeronların Durumu”, Mali Çözüm Dergisi, Ağustos 2007
- Hilmi Çoban, “Komşunun Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2005
- Levent Başak, “Yabancı Ülke Kuruluşlarının Türkiye’de Faaliyet Gösteren İrtibat Bürolarının Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Madde Karşısındaki Durumu”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2002
- Hasan Aykın, “Uluslar arası Ampirik Çalışmalar ışığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2006
- Adnan Gülerman, “Yatırımların Teşviki ve Yönlendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 1999
- Halit Çiçek, “Teşvikler, Gerekçeleri ve Türkiye’de vergisel Teşvikler”, Vergi Sorunları, Mart 2001

- Hakan Üzeltürk, “Özel Teknelerin Vergilendirilmesinde Karmaşa”, Dünya Gazetesi (14.10.2008)
- Bumin Doğrusöz, “Ücretlerin Bankadan Ödenmesi”, Referans Gazetesi (08.01.2008)
- Lloyd’s Register , “Fairplay”, January 2008
- Güray Öğrendik, “İrtibat Büroları”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2005
- Su Ürünleri 2007, “TUIK Haber Bülteni” , Temmuz 2008
- Necmettin Akten, “ÖTV’li Balıkçılığımız”, “Dünya Perşembe Rotası”, Mayıs 2008
- Irene Ralli, ”The Grek Shipping Industry”, US Commercial Service, Haziran 2006
- Kerin Hope, “Greek Ship Owners Ready to Decamp from UK” ,London Time, Mart 2008
- Deloitte Touch, “Shipping Tax Overviews”, February, 2006
- Feridun Güngör, “Gemi ve Yat İşletmeciliğine İlişkin İstisnalar”, Ekonomist, Temmuz 2007

İNTERNET SİTELERİ:

- Necati Perçin, “Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler ve Adi Şirketin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları karşısındaki durumu”
<http://www.google.com.tr/search?hl=tr&q=adi+%C5%9Firket+vergi&meta=11.09.2008>
- Cavit Bilen, “Limanlarda Deniz Taşıma Araçları Yapılan Hizmetlerinde Kdv İstisnası”,
<http://www.google.com.tr/search?hl=tr&q=L%C4%B0MANLARDA+DEN%C4%B0Z+TA%C5%9EIMA+ARA%C3%87LARI+YAPILAN+H%C4%B0ZMETLER%C4%B0NDE+KDV+%C4%B0ST%C4%B0SNASI+&meta=,19.09.2008>
- <http://www.muhasetr.com>

- <http://www.denizce.com>
- <http://turmob.org.tr>
- <http://www.deloitte.com.tr>
- <http://www.ahsyat.com>
- <http://www.odevarsivi.com>
- <http://www.bdodenet.com.tr>
- <http://www.gimderistanbul.org>
- <http://www.senaymm.com>
- <http://www.alomaliye.com>
- <http://turizm.terimleri.com>
- <http://www.atayat.com>
- <http://www.milliyet.com.tr>
- <http://www.istanbulymmo.org.tr>
- <http://www.vda.org.tr>
- <http://www.tursab.org.tr>
- <http://www.e-akademi.org>
- <http://www.lowtax.net>
- <http://www.dentur.org>
- <http://gencturkhaber.com>
- <http://www.dyp.org.tr>
- <http://groups.yahoo.com>
- <http://www.denizticaretgazetesi.org>
- <http://www.denizmagazin.com>
- <http://www.kultur.gov.tr>

- <http://www.haberler.com>
- <http://www.butce.org>
- <http://www.basarmevzuat.com>
- <http://www.hanemiz.com>
- <http://www.habervitrini.com>
- <http://limanlar.awardspace.com>
- <http://www.yelkenokulu.com>
- <http://www.golcukhabergazetesi.com>
- <http://www.turkloydu.org>
- <http://www.pmd.org.tr>
- <http://www.tdk.gov.tr>
- <http://www.denizticaretodasi.org>
- <http://www.turklim.org>
- <http://www.ihracat112.com>
- <http://www.genelforum.gen.tr>
- <http://dtoizmir.org>
- <http://www.aktuelmarmaris.com>
- <http://www.denizhaber.com.tr>
- <http://www.turkishpilots.org.tr>
- <http://www.izto.org.tr>
- <http://www.gisbir.com>
- <http://www.parismou.org>
- <http://www.kobi-efor.com.tr>
- <http://www.sektorler.web.tr>

- <http://www.nee.gr>
- <http://www.businessmonitor.com>
- <http://www.visitgreece.gr>
- <http://www.europeanmarinaconference.eu>
- <http://www.musavirlikler.gov.tr>
- <http://www.minpress.gr>
- <http://www.bridge-mag.com>
- <http://www.fao.org>
- <http://www.turkaquaculture.net>
- <http://www.ubak.gov.tr>

EKLER

Ek 1: Yürürlükte Bulunan İkili Ticaret ve Deniz Taşımacılık Anlaşmaları

S.N	Adı	Tarihi	Sayısı
1	Deniz Taşımacılığına İlişkin Türkiye-Tunus Anlaşması	12.11.1989	20340
2	İtalya Cumhuriyeti Hükümeti İle Derince-Trieste Limanları Arasında Ro-Ro Gemilerinde 12'den Fazla Yolcu Taşınmasına İlişkin Anlaşma	24.05.1987	19469
3	İtalya-Türkiye Cumhuriyeti Arasında (Nota Teatisi) Yoluyla Geçici Denizcilik Anlaşması	26.06.1996	22678
4	Samsun Ve Köstence Arasında Direk Feribot Hattının Oluşturulması İle İlgili Mutabakat Zaptı	25.06.1998	23383
5	Türkiye Cumhuriyet Hükümeti İle Litvanya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	21.03.2004	25409
6	Türkiye Cumhuriyeti Denizcilikten Sorumlu Devlet Bakanlığı İle Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Bayındırlık Ve Ulaştırma Bakanlığı Arasında Denizciliğin Geliştirilmesine Yönelik İşbirliği Protokolü	08.09.2000	24164
7	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Başbakanlık Denizcilik Müsteşarlığı İle Rusya Federasyonu Ulaştırma Bakanlığı Arasında Açık Denizlere Giden Gemilerin Mürettebat Üyelerinin Sertifikalarının Karşılıklı Tanınması Anlaşması	13.05.2005	25461
8	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Arnavutluk Sosyalist Halk Cumhuriyeti Arasında Deniz Taşımacılığı Ve Seyrüseferine Dair Anlaşma	08.09.1987	19568
9	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Azerbaycan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	16.12.2000	24262
10	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Bulgaristan Halk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Deniz Ticaretine İlişkin Anlaşma	13.09.1979	16753
11	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Cezayir Demokratik Ve Halk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Deniz Taşımacılığı Ve Seyrüseferine İlişkin Anlaşma	28.09.1998	23507
12	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Fransa Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	06.09.1996	22809
13	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Gürcistan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	30.05.1995	22298
14	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Irak Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	18.04.1989	20112
15	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle İran İslam Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Deniz Ticaret Seyrüsefer Anlaşması	15.06.1997	23020
16	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	03.04.2003	25068
17	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Letonya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	21.04.2004	25440
18	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Libya Arap Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Ve Deniz Nakliyatı Alanlarında İşbirliğine Dair Anlaşma	16.11.1975	15414
19	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Lübnan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	25.04.2004	25443
20	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Mısır Arap Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	27.12.1988	20032
21	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Karadenizde Denizde Arama Ve Kurtarma Alanında İşbirliği Anlaşması	11.05.2004	25459
22	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Türkmenistan Hükümeti Arasında Deniz Taşımacılığı Anlaşması	23.12.1997	23209

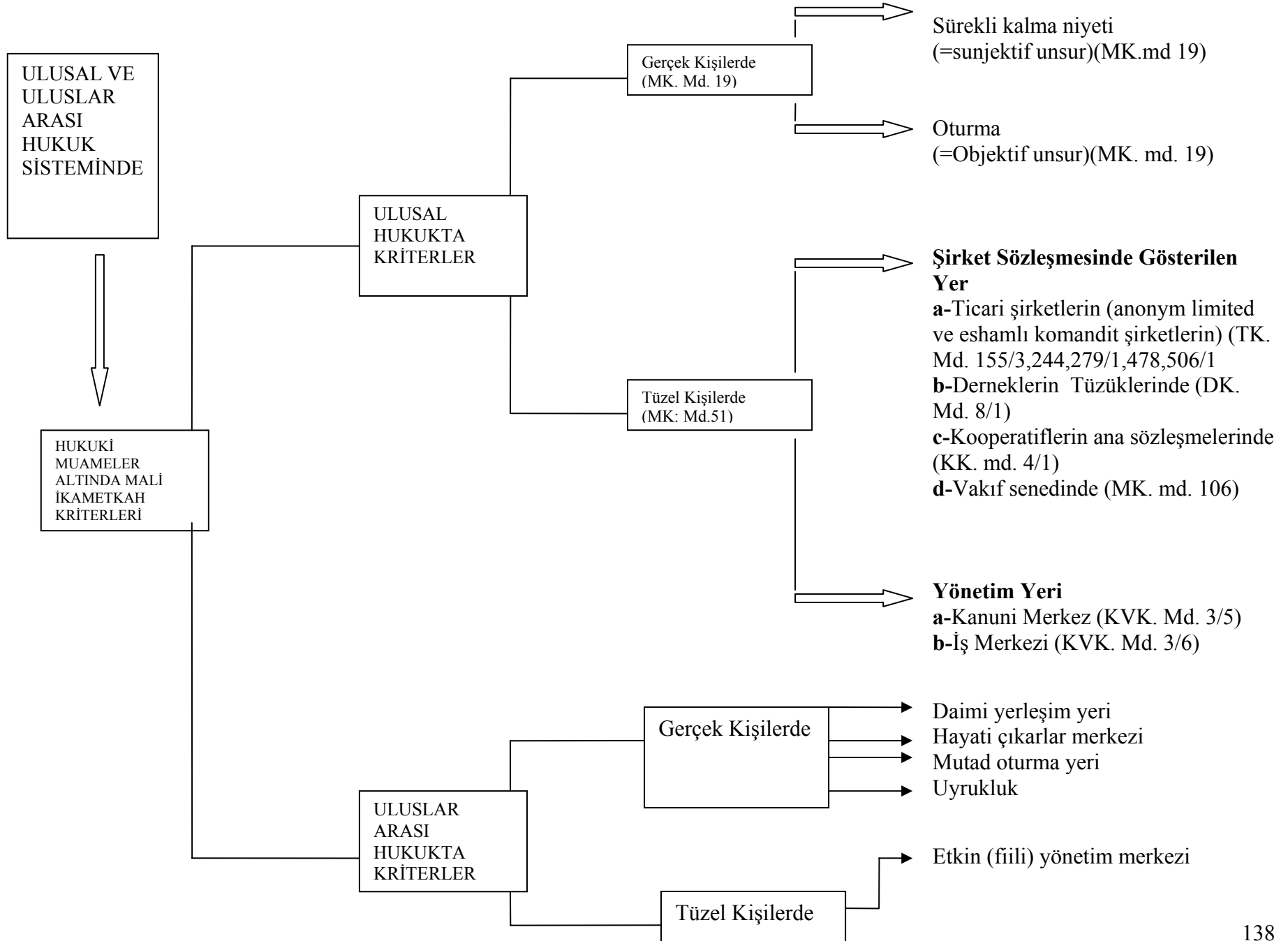
23	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Ukrayna Bakanlar Kurulu Arasındatürkiye Cumhuriyeti İle Ukrayna Hükümeti Arasında Ticari Denizcilik Anlaşması'na Değişiklik Getiren Protokol	11.04.2004	25430
24	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Ukrayna Hükümeti Arasında Ticari Denizcilik Anlaşması	29.04.1997	22974
25	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Ve Bangladeş Halk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	01.03.1987	19387
26	Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Ve Çin Halk Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Denizcilik Anlaşması	03.01.1993	21454
27	Türkiye Cumhuriyeti İle Fas Krallığı Arasında Deniz Ulaştırmasına Dair Anlaşma	22.06.1987	19495
28	Türkiye Cumhuriyeti İle Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Denizde Arama Ve Kurtarma Konusunda Anlaşma (Bakanlar Kurulu Kararı)	02.08.1997	23068
29	Türkiye Cumhuriyeti İle Malezya Hükümeti Arasındaki Deniz Ulaşımına İlişkin Anlaşma	05.06.1984	18422
30	Türkiye Cumhuriyeti İle Yunanistan Cumhuriyeti Arasında Deniz Taşımacılığı Anlaşması	18.07.2001	24466
31	Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı İle Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı Arasında Gemiadamları Sağlık Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Protokol	15.08.2007	26614
32	Türkiye Cumhuriyeti Ve Suudi Arabistan Krallığı Arasında Deniz Taşımacılığı İşletmecisinin Koordine Edilmesi Ve Düzenlenmesi İçin Anlaşma	30.05.1986	19122

EK 2: Deniz Ticaret Odaları Meslek Komiteleri

Deniz Aşırı Sularda Yük Gemiciliği Yapan Hacmi 3001-5000 Dwt Olan Kuruyük Taşımacılığı
Deniz Aşırı Sularda Yük Gemiciliği Yapan Hacmi 5001-15000 Dwt'luk Yük Taşımacılığı.
Deniz Aşırı Sularda Yük Taşımacılığı, Hacmi 15001 Dwt Ve Yukarısı Genel Yük Taşımacılığı
Deniz Aşırı Sularda Yük Taşımacılığı Yapan Hacmi 15000-25000 Dwt Olan Dökme Yük Taşımacılığı
Deniz Aşırı Sularda Yük Gemiciliği Yapan Hacmi 25001 Dwt Ve Yukarısı Olan Dökme Yük Taşımacılığı
Akdeniz Yük Gemiciliği Yapan Ve Hacmi 501-1000 Dwt Olan Kuru Yük Taşımacılığı
Akdeniz Yük Gemiciliği Yapan Ve Hacmi 1001-2000 Dwt Olan Karışık Yük Taşımacılığı
Akdeniz Yük Gemiciliği Yapan Ve Hacmi 2001-3000 Dwt Olan Karışık Yük Ve Ro/Ro Taşımacılığı
Deniz Aşırı Sularda Akaryakıt Yük Gemiciliği Yapan Ve Hacmi 3001 Dwt'den Yukarı Olan Tanker Taşımacılığı
Gemi Yakıt İkmal Firmaları
Kabotaj Yük Gemiciliği Yapan Ve Hacmi 500 Dwt'a Kadar Olan Kuru Yük Taşımacılığı
Liman İçi Akaryakıt Yük Gemiciliği Yapan Ve Hacmi 800 Dwt'a Kadar Olan Tanker Taşımacılığı
Kabotaj Ve Akdeniz İçi Akaryakıt Yük Gemiciliği Yapan Ve Hacmi 801-3000 Dwt Olan Tanker Taşımacılığı
Hacmi Ne Olursa Olsun Her Nevi Kimyevi Madde Ve Lpg Taşıma Yük Gemiciliği
Hacmi Ne Olursa Olsun Her Nevi Yolcu Taşımacılığı Yat Ve Turistik Amaçlı Yolcu Gemileri
Hacmi Ne Olursa Olsun Kum Çıkarma Gemiciliği
Balıkçı Gemiciliği Ve Deniz Kafes Balıkçılığı
Hacmi Ne Olursa Olsun Yardımcı Hizmet Gemiciliği
Tersaneler
Hacmi Ne Olursa Olsun Liman İçi Veya Liman Dışı Hatlı Ve Tarifeli Sefer Yapan Yolcu Gemileri
Konteyner Taşımacılığı
Düzenli Sefer Yapan Gemi Acentaları
Düzensiz Sefer Yapan Gemi Acentaları
Kıyı Acentaları
Puantaj Firmaları
Forwarderler Firmalar
Gemi Alım,Satım Firmaları
Broker Ve Stevedor Firmaları
Deniz Nakliye Muteahhitleri
Navlun Komisyoncuları
Gemi Yan Sanayi Firmaları
Kumanyacılar
Marina İşletmeleri
Denizaltı Su Hizmetleri Ve Liman İnşa Firmaları

Deniz Malzemesi Ve Sanayi Malzemesi Alım-Satımı Yapan Firmalar
Liman İşletmeleri
Su Üstü Ve Su Altı Deniz Sporları
Yat Ve Tekne İnşaa Onarım İmalathaneleri İle Çekmek Yerleri
Deniz Sigorta Ekspertiz Ve Klas Müesseseleri
Lojistik Firmaları

Ek 3: Ulusal ve Uluslararası Hukuk Sisteminde Mali İkametgâhı Belirleyen Kriterler



EK 4

Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkındaki Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğin 3 üncü Maddesinin Değişik İkinci Fıkrası Hükmü Gereğince Denizcilik Müsteşarlığınca Kabul Edilen Klas Kuruluşları Listesi

- 1-Türk Loydu Vakfı İktisadi İşletmesi
- 2-American Bureau Of Shipping (ABS)
- 3-Bureau Veritas (BV)
- 4-Det Norske Veritas (DNV)
- 5-Germanisher Lloyd (GL)
- 6-Korean Register Of Shipping (KR)
- 7-Lloyd's Register Of Shipping (LR)
- 8-Nippon Kaiji Kyokai (NK)
- 9-Registri Italiano Navale(RINA)
- 10-Russian Maritime Register Of Shipping
- 11-China Classification Society (CCS)
- 12-Croatian Register Of Shipping (CRS)
- 13-Indian Register Of Shipping (IRS)
- 14-Hellenic Register Of Shipping (HR)
- 15-Registro International Naval Sa (RINA VE)
- 16-Polish Register Of Shipping

Ek 5 YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

				Yayımlandığı Resmi Gazete		Vergiler Açısından Uygulanmaya	
		Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarihi	Tarih No	Yürürlük Tarihi	Başlandığı Tarih	
1)	Avusturya	03/11/1970	01.08.1973 - 14612	24/09/1973	01/01/1974		
2)	Norveç	16/12/1971	21.12.1975 - 15445	30/01/1976	01/01/1977		
3)	Güney Kore	24/12/1983	02.10.1985 - 18886	25/03/1986	01/01/1987		
4)	Ürdün	06/06/1985	15.07.1986 - 19165	03/12/1986	01/01/1987		
5)	S.Arabistan	11/01/1989	02.07.1990 - 20566	09/08/1990	01.01.1987	(1)	
6)	Tunus	02/10/1986	30.09.1987 - 19590	28/12/1987	01/01/1988		
7)	Romanya	01/07/1986	21.08.1988 - 19906	15/09/1988	01/01/1989		
8)	Hollanda	27/03/1986	22.08.1988 - 19907	30/09/1988	01/01/1989		
9)	Pakistan	14/11/1985	26.08.1988 - 19911	08/08/1988	01/01/1989		
10)	İngiltere	19/02/1986	19.10.1988 - 19964	26/10/1988	01/01/1989		
11)	Finlandiya	09/05/1986	30.11.1988 - 20005	30/12/1988	01/01/1989		
12)	K.K.T.C.	22/12/1987	26.12.1988 - 20031	30/12/1988	01.01.1989	(2)	
13)	Fransa	18/02/1987	10.04.1989 - 20135	01/07/1989	01/01/1990		
14)	Almanya	16/04/1985	09.07.1986 - 19159	31/12/1989	01.01.1990	(3)	
15)	İsveç	21/01/1988	30.09.1990 - 20651	18/11/1990	01/01/1991		
16)	Belçika	02/06/1987	15.09.1991 - 20992	08/10/1991	01.01.1992	(4)	
17)	Danimarka	30/05/1991	23.05.1993 - 21589	20/06/1993	01/01/1991		
18)	İtalya	27/07/1990	09.09.1993 - 21693	01/12/1993	01/01/1994		
19)	Japonya	08/03/1993	13.11.1994 - 22110	28/12/1994	01/01/1995		
20)	B.A.E.	29/01/1993	27.12.1994 - 22154	26/12/1994	01.01.1995	(5)	
21)	Macaristan	10/03/1993	25.12.1994 - 22152	09/11/1995	01/01/1993		
22)	Kazakistan	15/08/1995	08.11.1996 - 22811	18/11/1996	01/01/1997		
23)	Makedonya	16/06/1995	07.10.1996 - 22780	28/11/1996	01/01/1997		
24)	Arnavutluk	04/04/1994	05.10.1996 - 22778	26/12/1996	01/01/1997		
25)	Cezayir	02/08/1994	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997		
26)	Moğolistan	12/09/1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997		
27)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01.01.1994		
28)	Malezya	27/09/1994	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997		
29)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997		
30)	Ç.H.C.	23/05/1995	30.12.1996 - 22863	20/01/1997	01/01/1998		
31)	Polonya	03/11/1993	30.12.1996 - 22863	01/04/1997	01/01/1998		
32)	Türkmenistan	17/08/1995	13.06.1997 - 23018	24/06/1997	01.01.1998	(6)	
33)	Azerbaycan	09/02/1994	27.06.1997 - 23032	01/09/1997	01/01/1998		
34)	Bulgaristan	07/07/1994	15.09.1997 - 23111	17/09/1997	01/01/1998		
35)	Özbekistan	08/05/1996	07.09.1997 - 23103	30/09/1997	01/01/1997		
36)	A.B.D.	26/03/1996	31.12.1997 - 23217	19/12/1997	01/01/1998		
37)	Beyaz Rusya	24/07/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999		
38)	Ukrayna	27/11/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999		
39)	İsrail	14/03/1996	24.05.1998 - 23351	27/05/1998	01/01/1999		
40)	Slovakya	02/04/1997	03.10.1999 - 23835	02/12/1999	01/01/2000		

41)	Kuveyt	06/10/1997	28.11.1999 - 23890	13/12/1999	01/01/1997	
42)	Rusya	15/12/1997	17.12.1999 - 23909	31/12/1999	01/01/2000	
43)	Endonezya	25/02/1997	15.02.2000 - 23965	06/03/2000	01/01/2001	
44)	Litvanya	24/11/1998	10.05.2000 - 24045	17/05/2000	01/01/2001	
45)	Hırvatistan	22/09/1997	10.05.2000 - 24045	18/05/2000	01/01/2001	
46)	Moldova	25/06/1998	25.07.2000 - 24120	28/07/2000	01/01/2001	
47)	Singapur	09/07/1999	18.07.2001 - 24466	27/08/2001	01/01/2002	
48)	Kırgızistan	01/07/1999	12.12.2001 - 24611	20/12/2001	01/01/2002	
49)	Tacikistan	06/05/1996	24.12.2001 - 24620	26/12/2001	01/01/2002	
50)	Sudan	26/08/2001	17.09.2003 - 25232	31/01/2005	01/01/2006	
51)	Çek Cumh.	12/11/1999	15.12.2003 - 25317	16/12/2003	01/01/2004	
52)	İspanya	05/07/2002	18.12.2003 - 25320	18/12/2003	01/01/2004	
53)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
54)	Letonya	03/06/1999	22.12.2003 - 25324	23/12/2003	01/01/2004	
55)	Slovenya	19/04/2001	23.12.2003 - 25325	23/12/2003	01/01/2004	
56)	Yunanistan	02/12/2003	02.03.2004 - 25390	05/03/2004	01/01/2005	
57)	Suriye	06/01/2004	28.06.2004 - 25506	21/08/2004	01/01/2005	
58)	Tayland	11/04/2002	08.01.2005 - 25694	13/01/2005	01/01/2006	
59)	Lüksemburg	09/06/2003	08.01.2005 - 25694	18/01/2005	01/01/2006	
60)	Estonya	25/08/2003	04.07.2004 - 25512	21/02/2005	01/01/2006	
61)	İran	17/06/2002	09.10.2003 - 25254	27/02/2005	01/01/2006	
62)	Fas	07/04/2004	22.06.2005 - 25853	18/07/2006	01/01/2007	
63)	Lübnan	12/05/2004	17.08.2006 - 26262	21/08/2006	01/01/2007	
64)	G. Afrika Cumhuriyeti	03/03/2005	20.11.2006 - 26352	06/12/2006	01/01/2007	
65)	Portekiz	11/05/2005	15.12.2006 - 26377	18/12/2006	01/01/2007	
66)	Sırbistan-Karadağ	12/10/2005	08/08/2007 - 26607	10/08/2007	01/01/2008	
67)	Etiyopya	02/03/2005	09/08/2007 - 26608	14/08/2007	01/01/2008	
68)	Bahreyn	14/11/2005	21.08.2007 - 26620	02/09/2007	01/01/2008	
69)	Katar	25/12/2001	05.02.2008 - 26778	11/02/2008	01/01/2009	

(1) Anlaşma yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergilere uygulanacaktır.
(2) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereşince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.
(3) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.
(4) Anlaşma uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden saşlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.
(5) Anlaşma hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.
(6) Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; dişer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

Ek: 6 Taşıtlara İlişkin Amortisman Oranları

Sabit Varlık Grubu			Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
6.			Taşıma araçları		
6.	6.1.		Otomobiller ve taksiler (Jipler ve arazi taşıtları dahil)	5	% 20,00
6.	6.2.		Otobüs, Minibüs, Midibüsler	5	% 20,00
6.	6.3.		Hafif kamyonlar (Yüksüz ağırlığı 6 tona kadar olanlar) ve kamyonetler	4	% 25,00
6.	6.4.		Ağır yük kamyonları (Yüksüz ağırlığı 6 ton ve üzeri olanlar)	5	% 20,00
6.	6.5.		Motosikletler (Mopedler ve Triportörler dahil)	4	% 25,00
6.	6.6.		Bisikletler ve at arabaları	4	% 25,00
6.	6.7.		Kendinden hareketli yük arabaları (Kaldırma tertibatı ile donatılmış olanlar ve forkliftler, krikolar v.b. dahil)	4	% 25,00
6.	6.8.		Çekiciler (Transpaletler dahil)	5	% 20,00
6.	6.9.		Demiryolları araçları ve lokomotifler	15	% 6,66
6.	6.10.		Deniz araçları		
6.	6.10.	6.10.1.	Yük ve yolcu gemileri	18	% 5,55
6.	6.10.	6.10.2.	Tankerler ve frigorifik gemiler	8	% 12,50
6.	6.10.	6.10.3.	Kayık ve mavnalar	5	% 20,00
6.	6.10.	6.10.4.	Ağaç tekne	8	% 12,50
6.	6.10.	6.10.5.	Deniz motorları	8	% 12,50
6.	6.10.	6.10.6.	Şişme bot	5	% 20,00
6.	6.10.	6.10.7.	Kurtarma Gemileri	20	% 5,00
6.	6.11.		Ray ve tel üzerinde çalışan makineli ve makinesiz araçlar	15	% 6,66
6.	6.12.		Uçak ve helikopterler	6	% 16,66
6.	6.12.		Uçak ve helikopterler	10	% 10,00
6.	6.13.		Treyler ve treylere bağlı konteynerler	6	% 16,66
6.	6.14.		Sabit ve gezer vinçler	10	% 10,00
6.	6.15.		Ambulans (İç tertibat ve teçhizatları hariç) ve itfaiye araçları	7	% 14,28
6.	6.16.		Özel amaçlı araçlar ve bunların üst ekipmanları (Çöp temizlik araçları, kar kürüme araçları, karavan, vidanjör ve tamir araçları, vinçli taşıtlar, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol ve çevre temizlemeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini saçan arabalar, atölye arabaları, radyoloji cihazları ile donatılmış arabalar ve bunların benzerleri)	7	% 14,28
6.	6.16.		Özel amaçlı araçlar ve bunların üst ekipmanları (Kar kürüme araçları, karavan, vidanjör ve tamir araçları, vinçli taşıtlar, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol ve çevre temizlemeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini saçan arabalar, atölye arabaları, radyoloji cihazları ile donatılmış arabalar ve bunların benzerleri)	7	% 14,28
6.	6.16.	6.16.1.	Çöp temizleme araçları ve ekipmanları		
6.	6.16.	6.16.1.	6.16.1.1. Çöp temizleme araçları	5	% 20,00
6.	6.16.	6.16.1.	6.16.1.2. Çöp temizleme araçları ekipmanları	3	% 33,33

Ek 7: Kolay Bayrak Ülkeleri Listesi

1	ALMANYA	18	LİBERYA
2	ANTİGUA&BARBUDA	19	LUKSEMBURG
3	BAHAMA	20	MALTA
4	BARBADOS	21	MAIRITUS
5	BELİZE	22	MARSHALL ADASI
6	BERMUDA	23	MOROCCO
7	BURMA	24	OMAN
8	CAYMAN ADASI	25	PANAMA
9	CEBELİTARİKTİR	26	SAN MARINO
10	COOK ISLAND	27	SIERRA LEONE
11	GÜNEY KIBRIS RUM KESİMİ	28	SINGAPUR
12	HOLLANDA ANTİLERİ	29	SOMALI
13	HONDURAS	30	ST VINCENT
14	KAMBOÇYA	31	ST GRENADINES
15	KANARYA ADALARI(İSPANYA)	32	SRILANKA
16	KOSTARİKA	33	TUVALU
17	LÜBNAN	34	VANUATU