

GEMİ VE YAT İŞLETEN MÜKELLEFLERE 4490 SAYILI TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ İLE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

Erkan YETKİNER
E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

R. Yaşar DURUSOY
Baş Hesap Uzmanı

I- Giriş:

Bilindiği üzere 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun dördüncü kitabında Deniz Ticaretine ilişkin hükümler düzenlenmektedir. Deniz Ticaretinde sicile ilişkin hükümler ise söz konusu kanunun 839 ila 865 numaralı maddelerinde yer almaktadır. Ancak vergisel ve ekonomik teşviklerin yeteri kadar sağlanmaması Türk Donatanların dünya denizcilik piyasasında diğer donatanlar ile rekabetini zayıflatmaktaydı. Bunun yanı sıra Dünya ekonomisinin küreselleşmesi rekabet şartlarını daha da arttırmaktadır. Bu çerçevede deniz ticareti piyasasındaki tüm ülkeler pazardaki paylarını korumak ve arttırmak amacıyla açık sicil uygulamasına gitmektedirler. Yani kendi sicillerine kayıtlı olan gemilere önemli ölçüde vergisel teşvikler sağlamaktadırlar. Kolay bayrak uygulaması olarak ta bilinen bu uygulama ile ülkeler deniz ticaret filolarını güçlendirmekte ve teniz taşımacılığı pazarından daha fazla pay alabilmektedirler. Söz konusu uygulama ile Türk donatanları kolay bayrak ülkelerinin sağladığı avantajlardan yararlanmak için bayraktan kaçmaları filomuzun küçülmesine neden olmaktadır. Türk donatanlarının rekabet gücünü ve pazardan aldıkları payları arttırmak amacıyla Dünya uygulamasına paralel olmak üzere 4490 sayılı kanun ile Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde, İstanbul'da yeni bir Türk Uluslararası Gemi Sicili oluşturulmuştur. Türk Uluslararası Gemi Sicili ile kolay bayrak ülkelerindeki teşvikler bu sicile kaydolun Türk gemi ve yatlarına da tanınmaktadır. Bu bağlamda Kanunun amacı Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak olarak açık şekilde belirtilmiş bulunmaktadır.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGSK) 21/12/1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, 02/12/2004 tarihinde 5266 Sayılı kanun ile de bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. 4490 sayılı kanunun 14. maddesi uyarınca kanunun uygulamasına yönelik olmak üzere 23.06.2000 tarih ve 24088 sayılı Resmi Gazete'de Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği yayımlanmıştır.

II-Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescil ve Tescil Şartları:

Gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline tescili talep üzerine gerçekleştirilmektedir. Yani tescil isteğe bağlı bulunmaktadır. Bu çerçevede Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemi ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil ettirilebilecektir. Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescil edilecek gemi ve yatların sahip olmaları gereken şartlar ise kanunun 4. maddesinde belirtilmektedir. Buna göre, aşağıdaki şartlar dahilindeki gemi ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilebilecektir.

1- Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan gemiler ve yatlar,

2- Yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar, (Söz konusu gemi ve yatların a bendinde belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.)

3- Yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT'nin1 (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemiler.

Söz konusu kanuna tabi olan gemi ve yatlar aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Gemi: gemi ve 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 "Ticari Yat" olarak belirtilen deniz araçları niteliğindeki yatlar

Yukarıda yer alan tanımlardan da görüleceği üzere her türlü yüzer tesis ve araçlar Türk Uluslararası Gemi Sicil Kanunu'ndaki gemi kavramına girmemektedir. Bu nedenle söz konusu yüzer tesis ve araçların Türk Uluslararası Gemi Siciline tescili mümkün bulunmamaktadır. Yine ticari yat niteliğinde olmayan kişisel kullanıma ait yatların da söz konusu gemi siciline tescili kanunen olanaklı değildir.

III- Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescili Sonuçları:

Gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGSK) tescil edilmesi tescili talep eden açısından iki önemli sonuç doğurmaktadır.

1- 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanma,

2- 4490 sayılı Kanunun sağladığı vergisel avantajlardan yararlanma,

1- 815 sayılı Kabotaj Kanunu Hükümlerinden Yararlanma

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGSK) tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler. Dolayısıyla da Türk Bayrağı çeken gemiler ve yatlar milli mevzuatla tanınmış olan haklardan yararlanmaktadırlar.

28 nisan 1926 tarih ve 358 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 815 Sayılı Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (kabotaj) ve Limanlarla Kara Suları Dahilinde İcrayı San'at ve Ticaret Hakkında Kanun'unun 1. maddesinde "Türkiye sahillerinin bir noktasından diğerine emtia ve yolcu alıp nakletmek ve sahillerde limanlar dahilinde veya beyninde cer ve kılavuzluk ve her hangi mahiyette olursa olsun bilcümle liman hizmetini ifa etmek yalnız Türkiye sancağını hamil sefaını ve merakibe munhasırdır.

Ecnebi sefaını ancak memaliki ecnebiyeden almış oldukları yolcu ve hamuleyi Türk liman ve limanlarına ihraç ederler ve Türk liman ve limanlarından ecnebi liman ve limanlarına gidecek yolcu ve hamuleyi de alırlar." denilmektedir. Söz konusu kanuna göre Türkiye sahillerinde ancak Türk bayrağını çekme haklarına sahip olan gemiler emtia ve yolcu taşıma haklarına sahiptirler. Dolayısıyla Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGSK) tescil edilen gemiler ve yatlar 815 sayılı kabotaj kanununun sağladığı haklardan yararlanabileceklerdir.

2- Vergisel Avantajlardan Yararlanma:

a-Gemi ve Yatların İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin Vergisel Avantajlar

4490 sayılı kanunun 12. maddesi uyarınca söz konusu kanuna göre oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır denilmektedir. 4490 sayılı kanunun 12. maddesinin ilk düzenlemesinde gelir ve kurumlar vergisi istisnası sadece gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlara tanınırken, 5266 Sayılı kanunun 3. maddesi ile 12. maddede yapılan değişiklikle yatlarında gemiler gibi Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilebilmeleri, işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlarında da gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edilebilmesi imkanı getirilmiştir.

4490 sayılı kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar,

a) Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellef dahil) yapılması halinde gelir vergisine,

b) Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine tabi bulunmamaktadır.

4490 sayılı kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların devredilmesinden elde edilen kazançlar ise,

a) Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların yine aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden doğmuş ise Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi olmayacak,

b) Gemiler ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsalar bile bunların sicile kaydedilmeden devredilmesi halinde devrinden doğan kazançlar ise Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.

Gemi ve yat işletmeciliğinden ve bunların devrinden doğan kazançların tamamı gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi nedeniyle bu faaliyetlerden doğacak zararların mükelleflerin başka faaliyetler dolayısıyla oluşacak olan vergiye tabi kârlardan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Gemi ve yat işletmeciliğinden doğan kazanç vergiden müstesna edildiği için bu faaliyetlerden doğan zararlarında başka kazançlardan

indirilmesi mümkün değildir. Kanunda geçen işletme kavramının geniş olarak yorumlanması gerektiği düşüncesindeyiz. Bilindiği üzere gemicilik sektöründe gemi kiralama işlemi oldukça yaygın şekilde bulunmaktadır. İşletmeler kiraladıkları gemiler ile yük taşıma işlemleri yapmaktadırlar. Örneğin Akaryakıt dağıtım şirketlerinin bir kısmı kiraladıkları taşıma lisanslı gemiler ile akaryakıt taşımalarını gerçekleştirmektedirler. Bu çerçevede Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı geminin kiraya verilmesi halinde kiraya verenin 4490 sayılı Kanundaki istisnalardan faydalanılması gerekmektedir.

Mükelleflerin gemi veya yat işletmesi dışında faaliyetlerinin bulunması halinde gemi ve yat işletmesi ile diğer faaliyetleri ile ilgili gelir ve giderleri ayrı hesaplarda takip etmeleri, böylece gemi veya yat işletmesine ilişkin elde edilen kazançların diğer faaliyet alanlarından elde edilen kazançtan ayrılması mümkün olacaktır.

b-Gemi ve Yatlara İlişkin Olarak Yapılan Sözleşmelerde Sağlanan Vergisel Avantajlar

4490 sayılı kanunun 12. maddesindeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine ek olarak Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukavelelerinin damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tâbi olmadıkları belirtilmiştir. Bu nedenle ilgili maddede sayılmayan işlemler için damga vergisi, harçlar ile banka ve sigorta muameleleri vergileri ödenecektir.

Ancak Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yat sahiplerinden Kayıt Harcı ve Yıllık Tonaj Harcı olmak üzere iki ayrı harç tahsil edilmektedir.

Gemiler için alınacak maktu Kayıt harcı, 10.000 ABD Doları karşılığında Türk parasına ilave olarak, her bir net ton için 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirasıdır. (Bakanlar Kurulu bu miktarı on katına kadar artırmaya yetkilidir.)

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

Gemilerden ve yatlardan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olduğu her takvim yılı için her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası olmak üzere Yıllık Tonaj harcı alınmaktadır. Bu harç ocak ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte tahsil edilmekte ve vadesi gelen yıllık tonaj harcı taksitleri ödenmedikçe sicilin terkinini ve yeni sahibi adına tescili yapılmamaktadır. Devir sırasında vadesi gelmeyen harç taksitleri tescil olduğu yeni sahibi tarafından taksit süreleri içinde ödenmektedir. (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 itibarıyla sona ermektedir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yat doğrudan veya çift (dual) klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı olması halinde yukarıda yer alan kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı bedelinden % 50 indirim yapılmaktadır

c- Gemi ve Yatlarda Çalışan Personele İlişkin Sağlanan Vergisel Avantajlar

4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin 5 inci fıkrasında (5266 Sayılı kanunun 3. maddesi ile yapılan değişiklik) "Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır" denilmektedir.

Buna göre, kaptan, makinacı, tayfa, miço vs adlar altında çalışan söz konusu personele ödenen ücretler gelir vergisine tabi bulunmamaktadır. Buna karşın 69 seri numaralı K.V.K Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki diğer personeline (idari personel gibi) yapılan ücret ödemeleri ise istisnaya tabi değildir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisinden müstesna olmasına rağmen, 4490 sayılı Kanun' da, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin damga vergisinden istisna olacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde ;"Bu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir." denilmektedir. Aynı kanuna ekli (I) sayılı tablonun (IV/ 1-1) fıkrasında; maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat ihtisas zammı, ikramiye yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carı hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların binde 6 nispetinde Damga Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede söz konusu personele ödenen ücretlerin, Damga Vergisi Kanununa ekli I sayılı tablonun IV/1-1 fıkrası gereğince binde 6 oranında Damga Vergisi'ne tabi tutulması gerekmektedir.

d-Gemi ve Yatlara Özel Tüketim Vergisi Oranı Sıfır Olan Yakıt verilmesi

Bakanlar Kurulu'nun 01.07.2003 gün ve 2003/5868 sayılı kararı ile Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne ve Milli Gemi Sicili'ne kayıtlı kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara hizmet ve balıkçı gemilerine verilecek yakıtın özel tüketim vergisi tutarı 01.01.2004 tarihinden itibaren sıfıra indirilmiştir.

Kararname kapsamında deniz yakıtı talep edenler, her deniz aracına ait olmak üzere Deniz Ticaret Odası veya liman başkanlığı tarafından verilen ve Deniz Ticaret Odası, liman başkanlığı ile ilgili vergi dairesince onaylanmış olan bir yakıt alım defteri kullanmak zorundadırlar. Maliye bakanlığınca yayımlanan 6,9 ve 10 numaralı Özel Tüketim Vergisi genel tebliğlerinde konu ile ilgili detaylı açıklamalarda bulunmaktadır. Bu çerçevede Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı bulunan gemi ve yatların sadece kabotaj hattında münhasıran deniz yakıtı olarak alımları için Ö.T.V tutarı sıfırdır.

IV- Gemi ve Yatlar Tarafından Yapılan Taşımacılık Hizmetlerinin K.D.V Karşısındaki Durumu

4490 sayılı kanununun 12. maddesi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna olmasına rağmen gemi ve yatlar tarafından Türkiye limanları arasında yapılan yük ve yolcu taşımacılığı ile ilgili teslimler 3065 sayılı K.D.V kanununun 1. maddesi uyarınca K.D.V tabi bulunmaktadır. Bilindiği gibi K.D.V Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye'de Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler K.D.V tabi bulunmaktadır. Ancak Türk limanları dışındaki limanlar arasında örneğin İspanya ile İngiltere arasında yapılan yük taşıma hizmetleri tamamen yurt dışında yapıldığı için K.D.V.K'nun 1. maddesi uyarınca K.D.V'ne tabi bulunmamaktadır. Ayrıca Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsun veya olmasın gemilerin ve yatların devredilmesi halinde devir işlemi K.D.V tabi olacaktır.

Ayrıca gemi veya yat işletmeciliği yapan şirketler tarafından söz konusu gemi veya yatların başka bir şirkete kiralanması halinde söz konusu işlem K.D.V'ne tabimidir? KDV Kanunu'nun 1/1 ile 1/3-f maddeleri uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerine gireceğinden katma değer vergisine tabi olacaktır.