

TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU'NUN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Hayrettin KURT**

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

** Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, Denizcilik Uzmanı, Doktora Öğrencisi
hayrettin.kurt@udhb.gov.tr.

ÖZ

Yabancı bayrakta bulunan gemilerin, Türk bayrağına geçmesine imkân sağlayan Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGSK), temel olarak vergisel teşvikler içermektedir. Kanun, denizcilik sektörüne vergi teşvikleri getirerek maliyet unsurlarını düşürmek, dolayısıyla sektörü geliştirmek ve güçlendirmek amacındadır. Böylesine iddialı bir amaç sadece ticari işletmeler için verildiği, amatör denizciliği geliştirmek bakımından gerçek kişilerin de Kanundan istifade etmesi sağlanmadığı için, Türk denizciliğini ilerletme düşüncesi geçen bunca yıla rağmen gerçekleştirilememiştir. TUGSK düzenlemesi, denizciliği güçlendirmek için daha kapsamlı unsurların yasal düzenlemelere konu edilmesini gündeme getirmiştir. Kanun, her ne kadar gemi ve yatlar için vergisel teşvik sağlamış olsa da sicile tescili bir gelir unsuru olarak görmüştür. Diğer taraftan, Millî Gemi Sicili yanında ikinci bir sicilin Türk hukukunda kabul edilmesi, sicile ilişkin aynî ve şahsî haklar ile sicilin etki ve sonuçları üzerinde yeni tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, Millî Gemi Sicili, Vergi Teşvikleri, Türk Denizcilik Sektörü, Türk Bayrağı.*

EVALUATION OF TURKISH INTERNATIONAL SHIP REGISTRY ACT

ABSTRACT

Turkish International Ship Registry Act (TISRA) which allows foreign flagged ships to fly the Turkish flag, basically includes tax exemptions. The law aims at improving and promoting the maritime sector by lowering the costs via tax exemptions. Although much time has passed since its inception, such an assertive aim of Turkish maritime sector improvement could not be realised while the exemptions were designed only for the commercial enterprises and therefore did not benefit real persons engaged in amateur sailing. TISRA regulations have brought broader issues to become subject of legal regulations in order to improve maritime sector. Although the law brought tax exemptions for ships and yachts, it still saw the registry as a source of income. On the other hand, establishment of a second registry side by side with the National Ship Registry in Turkish Law has brought new debates on real and personal rights about registry and effects and consequences of registry

Keywords: *Turkish International Ship Registry Act, National Ship Registry, Tax Incentives, Turkish Maritime Sector, Turkish Flag.*

GİRİŞ

Deniz ticareti, ekonomik, teknik ve hukuksal unsurları olan bir olgudur. Deniz ticaretinin ekonomik unsurundan ise ağırlıklı olarak vergiler anlaşılmaktadır. Ulusal ve uluslararası deniz ticareti faaliyetlerine teşvik verilmesi, özellikle küçük ve orta ölçekteki donatanlar ile gemi işletme müteahhidinin teşebbüs hürriyetini güvence altına almak gibi konular vergi hukuku ile bağlantılıdır.

Devlet, “vergi” ile deniz ticareti piyasasına yön verdiği gibi, yabancı gemilerin kendi bayrağı altında faaliyet göstermesine de imkân sağlayabilmektedir. Deniz ticareti faaliyetlerinin hukuksal bağı “sicil” ile sağlanmaktadır. Sicil, ulusal ve uluslararası deniz ticaretinin güven içinde faaliyet göstermesine hizmet ettiği gibi, devletin vergilendirme hakkını da yansıtmaktadır.

Türkiye’de esas olarak üç tip sicil bulunmaktadır: Bunlar Millî Gemi Sicili (MGS), İnşa Halindeki Gemilere Mahsus Sicil (İHGS) ve Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS)’ dir. Millî Gemi Sicili, Türk Ticaret Kanunu ve Gemi Sicili Nizamnamesi ile kurulmuştur. Bu sicil, hiçbir teşvik içermeyen, devletin vergilendirme hakkını tam olarak yansıtan ve Türk vatandaşları ile Türk kanunlarına göre kurulmuş olan şirketlere ait olan gemileri kayıt altına alır. İnşa Halindeki Gemilere Mahsus Sicil ise, henüz yapım aşamasında olan ve kredi gerektiren yapım işlerinde tersane sahibine ve gemi siparişi veren kişiye ipotek ve kredi kolaylığı sağlamak için oluşturulmuş olan, esasında Millî Gemi Sicili’nin bir cüz’ü olan bir sicildir. Millî Gemi Sicilinin vergiye ilişkin ağır yönlerini gidermek, yabancı bayrak altında faaliyet gösteren gemi ve yatların Türk gemi siciline çekilmesini teşvik etmek amacıyla yeni bir Kanun yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur: Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGSK). TUGSK, tonaja ve yıllara bağlı olmak üzere bir takım vergisel muafiyet ve istisnalar getirmiş, yabancı bayrak altında faaliyet gösteren gemi ve yatların oluşturulan yeni sicile kayıt edilmesini sağlamak suretiyle vergi gelirlerini artırmayı amaçlamıştır.

Çalışmamız, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, gemi sicili ve ikinci sicil kavramı; ikinci bölümde, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’nun amaçları; üçüncü bölümde vergi uygulamaları incelenmektedir. Sonuç bölümünde ise tespit ve yargılarımıza yer verilmek suretiyle konu tamamlanmaktadır.

A. GEMİ SİCİLİ VE İKİNCİ SİCİL

I. Genel Olarak

Gemi sicili, gemilere ilişkin takyidatlar, şerhler, itirazlar ile tabiiyet ve isimlerini belirleyen bir resmî sicildir^[1]. Türk deniz ticareti hukukuna göre üç farklı sicil bulunmaktadır. Bunlar, Millî Gemi Sicili^[2], İnşa Halindeki Gemilere Özgü Sicil^[3] ve Türk Uluslararası Gemi Sicilidir^[4]. Millî Gemi Sicili, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu^[5] ve Gemi Sicili Nizamnamesi'nde^[6] düzenlenmiştir. Söz konusu nizamnameye istinaden, 13/03/1957 tarihli ve 4-8778 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile sicil çevreleri belirlenmiştir^[7].

TUGS, TUGSK'da^[8] düzenmiş olup ayrıca bu Kanuna bağlı olarak uygulama yönetmeliği^[9] yayımlanmıştır. İHGS ise esasen MGS'nin tutulduğu sicil daireleri ile aynı yerde bulunmaktadır. Bu sicil daireleri de MGS'ler gibi aynı Bakanlar Kurulu Kararı'na dayanmaktadır^[10].

II. Gemi Sicili Kavramı

Gemi sicili, sadece gemilerin tabiiyetini ortaya koymakla kalmayıp, aynına ilişkin hakların tesis ve tespitini de belirlemektedir^[11]. Gemi sicili, hukuksal ilişkilerin bilinmesi ve hukuksal işlem güvenliği açısından doktrinde şu şekilde değerlendirilmektedir: "Gemi sicili, gemilerin kaydına mahsus bir kütüktür.

Kanun iktisadi bakımdan önemi haiz ve üçüncü şahısları ilgilendiren bazı hukuki münasebetlerin aleni hale getirilmesini arzu etmiştir. Gayrimenkullerde bu aleniyeti tapu sicili, tacirlerde ticaret sicili, gemilerde ise gemi sicili sağlar"^[12]. Buna göre, taşıdıkları malî değer dolayısıyla kişiler arasındaki hukuksal işlem

-
- [1] BİLGE, M, E.: Ticaret Sicili, Beta Yayınları, İstanbul, Haziran 1999, sh.28-30.
 [2] ÇAĞA, T./KENDER, R.: Deniz Hukuku, C. I, İstanbul 1997, sh.72; Tekil, F.: Deniz Hukuku, , İstanbul 2001, sh.106.
 [3] ÇAĞA/KENDER: age., sh.84; KENDER, Rayegan./ÇETİNGİL, Ergon.: Deniz Ticaret Hukuku, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul 1992 sh. 50; TEKİL: age., sh.112.
 [4] ÇAĞA/KENDER: age., sh.86.
 [5] RG. 14/2/2011, No:9353, 6762 sayılı ve 29/06/1956 tarihli TTK.
 [6] RG. 04/02/1957, No:9526.; EK-XII.
 [7] CAN, M.: Deniz Ticareti Hukuku, Ders Kitabı, C.I., Ankara 2000, sh.32.
 [8] RG. 21/12/1999, No:23913, 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Kanun.
 [9] RG. 23/06/2000, No:24088
 [10] CAN, M.: age., sh. 49.
 [11] KENDER/ÇETİNGİL: sh. 42.; DEMİRKIRAN, H. M.: "Avrupa Topluluğu Gemi Sicili Çalışmaları ve Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Karşılaştırılması", Deniz Hukuku Dergisi Yıl : 5 Sayı : 1-4. Ekim 2002, sh. 131.
 [12] ÇAĞA, T. : Deniz Ticaret Hukuku, C.1, Giriş, Donatan ve Kaptan, 11.Baskı, İstanbul 2000, sh. 64.

güvenliğini sağlamak ve kamu itimadını tesis etmek amacıyla ticarî gemilerin sicile kaydı bir zorunluluktur^[13].

1. Millî Gemi Sicilleri

Deniz ticaretinde kullanılan gemilerin tabi oldukları sicil, millî gemi sicilidir. Bu tabiiyet, geminin maliki, gemi işletme müteahhidi, donatan veya gemiyi başka hukuksal ilişki dolayısıyla devralan kişinin tabi olduğu ülke hukukuna göre belirlenir. Türkiye’de TTK’ya göre oluşturulan MGS bu kapsamdadır.

Yine, inşa halindeki gemilere mahsus sicil de özel sicil türü olarak hizmet vermektedir. Millî Gemi Sicilleri, gemi üzerindeki hakların ileri sürülebilmesini temin eder. Özellikle ticarî hayatı kolaylaştırmak ve hukuksal güvenliği tesis etmek bakımından bu siciller ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Millî Gemi Sicilleri, rehin tesisi, haciz gibi işlemlerin yapılmasını da sağlar. Böylece, üçüncü kişiler, sicillere bakarak, leh ve aleyhlerindeki hususları öğrenebilir. Millî Gemi Sicilleri, devlete, bu siciller üzerinden tetkik ve kontrol yetkisi de verir.^[14] Vergi, resim ve harç tarhı, tahakkuku ve tahsili ile bunların muafiyet ve istisnaları sicil üzerinden tespit olunur. Yine, gemilerin tabiiyeti, bayrak taşıma hakkı, bağlama limanının belirlenmesi, gemilerin tonilatoları da bu sicillerin işlevlerindedir^[15].

2. Açık Siciller

Kıyı ötesi siciller, millî gemi sicillerinin bürokratik ve vergisel ağırlıklarından kurtulmak isteyen müteşebbislerin tercih ettiği, buna karşılık bu durumu kolay bir gelir unsuru olarak değerlendiren ülkelerin kurduğu ve cazip hale getirdiği, denetim ve gözetim unsurunun son derece az olduğu bir sicildir^[16].

Bu sicil türü, çeşitli avantajlara sahiptir. Gelişmiş ülke filolarının dahi kıyı ötesi sicillerine kayması, dünya deniz ticaretinin ironisidir. Örneğin Birleşik Krallık tebasının gemileri ağırlıklı olarak bu sicillerde kayıtlıdır.

Kıyı ötesi sicilleri, her türlü denetimden uzak sicil değildir. Gerek gemilerin ve gerekse gemiadamlarının faaliyet ve hizmet bakımından standart yeterlikte bulunması gerekmektedir. Zaten bu sicillere kayıt olmaktan amaçlanan fayda

[13] YAZICIOĞLU, E.: Türk Gemi Sicili (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1990, sh. 1.

[14] DEMİRKİRAN: agm., sh. 132.

[15] ŞEKER, Z.: “Elverişli Bayrak ve İkinci Sicil” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1992, sh. 16.; DEMİRKİRAN: agm., sh.133. ABD, An Act for the Registry and Clearing of Vessels, Regulating the Coastal Trade, and other Purposes, 1789; AVUSTRALYA, Navigation Act, 1912, Marine Order Part 11: Substandard Ships. Issue 2 (Order No 14 of 2002).

[16] Off-shore siciller.

ekonomik ve bürokratik avantajlarının bulunmasıdır. Yeterliğe sahip olmayan gemi ve gemiadamlarının diğer ülkelerde karşılaşacakları muamelelerde ise bir farklılık yoktur. Yani teknik-bakım ve teçhizat eksikliği bu gemilerin ticari faaliyetini sekteye uğratabilecektir^[17].

Elverişli sicil de vergi, resim, harç ve mali yükümlülükleri azaltılmış olan bundan dolayı malî olanakları müteşebbisleri için fazla olan bir sicildir. Aynı şekilde, düşük vergi olanağı, elverişli sicil ülkeleri için büyük bir gelir unsuru oluşturmuştur^[18]. Elverişli sicil, başka bir ifade ile açık sicil, dünyada en çok tercih edilen bir sicil türüdür. Bu sicile sahip ülkelere şunları örnek verebiliriz: Malta, Liberya, Panama, Bahama vb^[19].

B. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU'NUN AMAÇLARI

I. Kanun'un Amacı Açısından

TUGS Tasarısının hazırlandığı dönemde, "genel gerekçe" başlığı altında kaleme alınan tasarıda, "Türkiye'nin dış ticaretinin % 91 oranındaki kısmının denizyoluyla gerçekleştirildiği ve Türk donatanlar tarafından işletilen gemilerin dünya denizlerinde de önemli taşıma pazarına sahip oldukları, ancak, liman devleti denetlemelerinin ve gözetim kuruluşlarınca aranan asgari teknik unsurların gerçekleştirilmesi için gereken modern yatırımların maliyetlerinin yüksek olmasının donatanların ucuz iş gücüne dönmesine ve verimliliğin düşmesine sebep olduğu ve filomuzun uygun sicillere olan talep yüzünden küçülmesinin önüne geçmek, yabancı donatanları ülkemiz bayrağı altında çalıştırarak ülkemizde vergilendirilmelerini ve döviz girdisini sağlamak amacıyla uluslararası gemi sicilinin Türkiye'de kurulması gerektiği" vurgulanmıştır^[20].

TUGSK Tasarısındaki gerekçede de vurgulandığı üzere, deniz taşımacılığı faaliyetleri uluslararası niteliktedir. Üç taraflı denizlerle çevrili olan Türkiye, ekonomik gelirinin büyük kısmını deniz taşımacılığından elde etmektedir.

Diğer taraftan, uluslararası rekabet koşullarının olumsuz etkilerini en aza indirmek devlet için de bir ödevdir. Devlet, serbest piyasa koşullarına uygun olarak denizcilik sektörünü geliştirecek bir yöntem geliştirmelidir. İşte TUGSK yukarıdaki amaçlara ulaşmak için uluslararası ölçekte uygulanan araçlardan bir tanesidir.

[17] EKŞİ, N.: Yabancı Gemilerin İhtiyati Haczi, İstanbul 2000, sh. 17.

[18] EKŞİ: age., sh. 18.

[19] DEMİKİRAN: agm., sh. 134.

[20] Ayrıntılı bilgi için, TBMM Tutanakları SS. 217, Dönem 21, Yasama Yılı 2, sh. 2.

II. Uygulama Açısından

Denizci ülkeler ikincil bir sicil oluşturma yöntemiyle kendi filolarındaki azalmanın önüne geçmişlerdir. Deniz taşımacılığındaki büyük potansiyelin farkında olan devletler bunun gibi tedbirleri almışlardır. Ayrıca ikincil sicil, küresel rekabet koşullarında, devletlerin filolarını ayakta tutmanın da bir başka yoludur.

TUGSK, sadece mevcut filoyu değil, yenilenen ve gelişen deniz ticaret filolarını ülkeye çekmek için de gereklidir^[21]. Yeni bir gemi yaptırmak, yabancı bir gemiyi bayrağa kazandırmak bazen akıllıca görünmektedir. Özellikle teknolojik yatırımların maliyeti büyük bir gider unsuru olarak dikkate alındığında bu fikir daha sağlam temellere oturmuştur. TUGSK'nın kabul edilmesinin sebeplerinden bir diğeri, mülga TTK. m. 824'e göre bir yabancı geminin en çok iki yıl süreyle Türk Bayrağı çekebilmesine ilişkin hükmün, mülgâ Finansal Kiralama Kanunu'nun^[22] (FKK) 7 ve 8. maddelerindeki feshedilmezlik koşulu^[23] dolayısıyla Türk Bayrağı çekebilme açısından oluşan sakıncalı durumun bertaraf edilmesidir^[24]. Tasarıda, TUGS'a kayıtlı olan gemilerin ve yatların ve burada çalışanların uyacakları kurallar arasında bir farklılık oluşturulmayacağı da ifade edilmiştir.^[25] TUGSK, Türk Bayrağı çekemeyen yatlar için 12/3/1982 tarihli Turizm Teşvik Kanunu'na belirtilen düzenlemeyle uyumludur. Buna karşılık, Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu^[26] (FKFFŞK) bakımından mülgâ FKK'daki sakıncalı durum ortadan kaldırılmıştır. Artık, 6102 sayılı TTK. m. 940 ve 941'de öngörülen bayrak çekme ile FKFFŞK^[27] kapsamındaki bir gemi kiralama sözleşmesi ile gündeme gelebilen bayrak çekme hakkı uyumlaştırılmıştır^[28].

[21] Bkz. EK-VIII.

[22] 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu

[23] Finansal kiralama yoluyla getirilen gemilerin dört ile on yıl arasında değişen süreler için.

[24] Ayrıntılı bilgi için TBMM tutanakları SS. 217, Dönem 21, Yasama Yılı 2, sh. 2.; ATAERGİN: "Türk Uluslararası Gemi Sicili", Prof. Dr. Fahiman Tekil'in Anısına Armağan, 2003, sh. 63-70.

[25] Bu noktaya kadar güzel görünen amaçlar, yasallaşma sürecinden sonra ortaya çıkan durum itibarıyla gerçekleştirilmek istenenden, maalesef, farklı bir görüntü çizmiştir. ; ATAERGİN: agm., sh. 63-70.

[26] 21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Kanun.

[27] Yurt dışından yapılacak finansal kiralamalar

"MADDE 21 – (1) Yurt dışından yapılacak finansal kiralama sözleşmeleri Birlik tarafından tescil edilir.

(2) Yurt dışından yapılacak finansal kiralamalara ilişkin usul ve esaslar Kurulun uygun görüşü alınmak suretiyle Birlik tarafından belirlenir."

[28] Buna göre, 815 sayılı Kabotaj Kanunu gereğince yalnız Türk Bayrağı çeken gemilerin Türk sularında ticaret yapabileceklerine dair hükmün dolanılarak geçersiz hale gelmesi önlenmeye çalışılmış ve Türk Ticaret Kanunu'nun 823 üncü maddesi şartları aranmaya devam edilmiştir.

Başta da belirtildiği üzere, Türk ekonomisinin önde gelen sektörlerinden denizcilik sektörünün, limancılık faaliyetlerinin büyüklüğü, uluslararası deniz ticaretinin kavşak noktasında bulunma jeopolitiği gibi unsurlar bakımından desteklenmesi özel önem taşımaktadır. Sadece Türk deniz ticaret filosofunun korunması değil, aynı zamanda yabancı bayraklı gemilerin de bu filoya kazandırılarak filonun güçlendirilmesi TUGSK'nın kabul edilmesinin amaçlarındandır. Serbest piyasa koşullarının hüküm sürdüğü Türk ekonomisinde, gemi müteşebbislerini Türk Bayrağında tutmak, onları mali açıdan cazip diğer ülke filolarından çekmek Türk gemi ve yatlarına sağlanacak avantajlarla mümkün olabilecektir.

Ayrıca, bu kanunda personel açısından kaptanın Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olması öngörüldüğü gibi, yerli istihdamın korunması açısından donatanın TTK gereğince gemisine Türk Bayrağı çekebilecek kişilerden olması halinde diğer gemi personel sayısının en az % 51'inin Türk vatandaşı olması şartı öngörülmüştür^[29].

C. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU'NUN VERGİ UYGULAMALARI

I. Genel Olarak

4490 sayılı TUGSK ile Türk denizciliğinin gelişmesi ve yabancı bayraktaki gemileri yeniden Türk Bayrağına geçirmek amacıyla MGS'ye ek olarak^[30], Mülgâ Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde ilk kez İstanbul'da ikinci sicil ve uluslararası bir gemi sicili kurulmuştur.^[31] Bu sicildeki gemiler ve yatlar, işletilmesi ve bu sicile başkası namına tescil edilmesi durumunda, devir kazançları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile fonlardan^[32] istisna tutulmuştur. Bu Kanunun uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla TUGSY yayımlanmıştır^[33].

[29] 4490 sayılı Kanun SS. 217. Gerekçe.

[30] Gemi Sicili Nizamnamesi (RG Tarih, 04.02.1957, RG., No:9526), Gemi Sicili Tüzüğü (RG Tarih, 4.2.1995, RG No, 19526).

[31] TUGSK. m. 3. Daha sonra BKK ile buna İzmir dâhil edilmiştir.

[32] 4842 sayılı Kanun ile fon kaldırılmıştır. .

[33] RG Tarih, 23.6.2000, RG., No: 24088.

II. TUGSK'nın Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi

1. Devir Kazançları

TUGSK ile TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların^[34] işletilmesi ile bu sicile başka bir kimse adına kayıt edilmek üzere devir kazançları, gelir vergisi ile kurumlar vergisi ve fonlardan istisna tutulmuştur.

Nitekim, Türkiye'de ikamet etmekte olan Türk vatandaşlarına ve yabancı kişilere ait gemiler ve yatlar ile Türkiye'de Türk kanunlarına göre kurulmuş olan şirketlere ait gemilerin ve yatların işletilmesi ve başka bir kimseye satışından sağlanan kazançlar istisnaya dâhildir.

TUGSK'nın 4. ve 5. maddelerindeki hükümlere göre^[35]:

- TUGSK'nin yürürlüğe girdiği tarihte milli gemi siciline kayıtlı olan gemi ve yatlar,
- Yurt içinde inşa edilen gemi ve yatlar ile
- Yurt dışından ithal edilecek 3000^[36] DWT'nin^[37] üzerindeki gemiler ile 300^[38] grostonun^[39] üzerindeki özel maksatlı ve özel yapılı gemiler, TUGS'a tescil edilebilir.

Bu duruma göre yukarıda özellikleri belirtilen gemi ve yatların işletilmesi halinde yahut da başka bir kişiye devredilmesi durumunda bu devirden

[34] TUGSK'deki istisna gemi ve yatlar bakımındandır. Yoksa denizde hareket eden diğer deniz araçları bu kapsamda değildir. ALPASLAN, M.: "Deniz İşletmeciliği Kazançları Vergilendirilmesi", Mali Pusula Dergisi, Yıl 3, Sayı 34, Ekim, 2007, sh.43-45. Gemi ve yat terimi için 4490 sayılı TUGSK 2/a-b.

[35] YETKİNER, E./DURUSOY, R.Y.: "Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Sağlanan Vergisel Avantajlar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 299, Temmuz, 2006, sh. 45; PEHLİVAN, Y.: "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 421, 1 Ağustos 2004, sh. 168; AYGÜL, E.: "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 17, Mayıs 2005, sh. 89-90; ÇETİNKAYA, F.: "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Mali Hükümleri", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2000, sh. 104-108.

[36] 5226 sayılı Kanunla bu sınır 12 DWT'du. Yapılan değişiklik, gemilerin tonaj sınırını düşürmek suretiyle kapsamdan istifade edecek gemileri artırma amacındadır.

[37] DWT: Bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamını ifade eder. (TUGSK. m. 2/g.)

[38] 5226 sayılı Kanunla bu sınır 499 GT idi. Yapılan değişiklik, gemilerin tonaj sınırını düşürmek suretiyle kapsamdan istifade edecek özel amaçlı gemileri artırma amacındadır. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununda değişiklik yapılmadan önce bu rakam 499 groston olarak öngörülmüştür.

[39] GT: Geminin güverte altı ve üstü bütün kapalı yerlerinin hacmini (2.83 m³=1 gros tonilato) ifade eder. (TUGSK. m. 2/g)

sağlanan kazançlar gelir vergisi ile kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Aksi takdirde TUGS'a tescil edilen ve özel amaçlarla (dip tarama gemileri, özel amaçlı gemiler vb.) faaliyet gösteren gemi ve yatlar bu istisnadan yararlanamaz. TUGSK, TUGS'a tescil edilmek amacıyla ithal edilecek olan gemiler için belli bir tonaj zorunluluğu getirmiştir. Ancak, bu zorunluluk sadece ithal edilecek olan gemiler bakımındandır. Yani, MGS'ye kayıt edilen gemiler ile Türkiye'de üretilen gemilerde bu anlamda bir tonaj zorunluluğu yoktur. Buna göre, 3000 DWT üzerinde olup ithal edilen gemiler TUGS'a tescil edilebilecektir. Yine, Türkiye'de inşa edilen gemilerde bu sınır bulunmamaktadır. Gemilerde 3000 DWT ton olan ve tonaj sınırı bakımından aranan şart, yatlarda aşağıdaki esasa bağlanmıştır^[40]. Cümle çıkartıldı.

Toplam taşıma kapasitesi otuz altıyı geçmemeli, MGS'ye tescil edilmiş olmalı veya yurt içinde inşa edilmelidir. Ancak, yurtdışından ithal edilecek yatlarda TUGS'a tescil yapılamayacaktır. Kanun Koyucu'nun TUGSK'yı çıkarırken neden yatları bu kanun kapsamı dışında bıraktığı sorusuna TUGSK'nin 1.maddesinde belirtilen Turizmi Teşvik Kanunu hükümlerinin saklı tutulduğu cevabı verilebilir. Dolayısıyla kanun koyucu böyle bir sınırlama getirmekle turizmi koruma amacıyla olduğunu göstermiştir. Yüzer tesisler, deniz araçları, şahsi kullanıma tahsis edilen yatlar TUGS'a tescil edilemez. Zira, TUGSK 2/a maddesi, gemi tanımının yük ve yolcu taşımacılığı ile açık deniz balıkçılığı yapan ticaret gemilerini kapsadığını ifade etmektedir. Bu yorum karşısında, yüzer havuz, dip tarama gemileri, römorkör, sondaj üniteleri gibi deniz tesislerinin TUGS'a tescil edilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun gibi, deniz ticaretinin olağan akışı haricinde kendi asli faaliyeti haricinde kullanılan yüzer otel, restoran gibi tesislerin işletilmesinden sağlanan kazançlar da belirtilen vergi istisnalarından yararlanamayacaktır^[41].

TUGSK'nin 2/b maddesi, TUGS'a tescil edilecek yatlarda başka bir şart daha aramıştır. Buna göre, ancak tonilato belgelerinde "ticari yat" kaydı bulunan yatlar Kanun hükümlerinden yararlanabilecektir. Görülmektedir ki, yatların "ticari amaçlarla işletilmesi" TUGSK kapsamına dâhil edilmesindeki asli şartlardandır. ÇAĞA, TUGS'da açık bir hüküm bulunmamasına rağmen donatma iştirakinin, TUGS'a tescil edilebileceğini ileri sürmektedir. Donatma iştirakinin Kanun kapsamına girebilmesi için Türkiye'de mukim ortakları sicile

[40] TUGSK. 2/b, 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 araçlarını ifade etmektedir.

[41] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ait 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği, (RG. Tarih, 03.04.2007, RG No, 26482). Örn. Kahraman SADIKOĞLU'nun My Fantasy isimli yüzer restoranı. Ayrıca bkz. EK-III.

kayıt yapabilirler^[42]. TUGSK, finansal kiralama^[43] kapsamında tedarik edilen gemilerin, gemi malikinin Türk vatandaşı olması yahut da başka bir sınır-lama olmaksızın kira süresince Türk Bayrağı çekebilmesine izin vermektedir. FKFFŞK'da kira süresi için bir sınır getirilmemiştir. Yine Kabotaj Kanunu^[44] 1.maddesinde, Türk kıyılarında (sahiller) ancak Türk Bayrağı çekme hakkına sahip olan gemilerin ticari faaliyet yapabileceğini ifade etmektedir. TUGS'a kayıtlı olan yabancılara ait olan gemiler Kabotaj hakkından yararlanamaz^[45]. Kabotaj, AB üyesi ülkeler arasında kaldırılmıştır. Ancak, AB üyesi olmayan devletlerin gemileri bir AB limanından diğerine taşıma yapamaz^[46].

2. Vergi İstisnasının Şartları

TUGSK. 12. maddesi TUGS'a kayıtlı gemiler ve yatların işletilmesi ile bu sicilde başka bir kişiye devretme sonucunda sağlanan gelir vergisi, kurumlar vergisi, fonlar ve kazançların istisna tutulduğunu belirtmiştir. Yine 5422 sayılı KVK'ya ait 69 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği^[47] ve onun yerine geçen 5520 sayılı KVK'ya ait 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği'nde^[48] bu istisnanın koşulları açıklanmıştır.

TUGS'a tescil edilen gemiler ve yatların işletilmesi ile sağlanan kazançlar, dar mükellefler dâhil olmak üzere, faaliyetin yürütüldüğü mükellefiyete göre gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. Bu imkân, TUGS'a kayıtlı

[42] Donatma iştiraki, birden çok kimsenin malik oldukları bir gemiyi deniz ticaretinde birlikte işletmelerin ifade etmektedir. ÇAĞA: age., sh.5.

[43] TUGSY. m. 4: finansal kiralama (leasing); bir geminin mülkiyetinin, mali yükümlülüklerini tamamlayıncaya kadar kiralama periyodunda, kredi ödemelerinde bir aksama olmadığı takdirde (satış hariç) gemi üzerindeki tasarruf yetkisinin kiracıya bırakılmasını ifade eder. Bkz. EK-II.

[44] 815 sayılı Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (Kabotaj) ve Limanlarla Kara Suları Dâhilinde İcrayı San'at ve Ticaret Hakkında Kanun (RG. Tarih, 12.4.1926, RG. No, 358).

[45] TUGSK. m. 7

[46] AB, 01/01/1999'dan bu yana düzenli hat yolcu ve feribot taşımacılığı üzerindeki kabotaj sınırlandırmasını kendi içinde mülga etmiştir. Ancak Yunanistan, 2003 yılına kadar bu durumdan istisna tutulmuştur. Buna rağmen, Yunanistan bu süreyi beklemeden kabotaj taşımacılığındaki tüm engellerini kaldırmıştır. Yunanistan gibi ekonomik gelirinin büyük kısmını deniz ticaretinden elde eden bir ülkenin kabotaj hakkını kaldırmış olması uluslararası rekabetin dayanılmaz etkisinden kaynaklanmaktadır. Kendi sahillerinde ticari taşımacılık yapan AB üyesi ülke vatandaşlarının hiçbir sınırlandırmaya tabi olmadan bu faaliyetleri icra edebilmesi dünya ekonomik liberalizasyonunun sonucudur Türkiye'nin de bu engeli kaldırması AB süreci bakımından önem teşkil edecektir. G.A., Giannopoulos and G.Aifandopoulou-Klimis, Inland Maritime Transport in Greece after the Lifting of the Cabotage and Full Liberalization: Areviev. Part 1: "The Situation before and Expected Impacts, Transport Revietos", Vol.24, No.4, July 2004, p.465-483.

[47] RG Tarih, 3.11.2000, RG No, 24219.

[48] RG Tarih, 03.04.2007, RG No, 26482.

gemi ve yatların devredilmesi sonucunda sağlanacak kazançlar için de geçerli olacaktır. TUGS'a kayıtlı bir gemi yurt dışına satılması halinde bu kuralın işlemesi ile ilgili mevzuatta açık bir düzenleme yoktur. Bu durum TUGSK'ya aykırı bir vergi düzenlemesi olduğu sonucuna ulaştırmaktadır. 5520 sayılı KVK'ya istinaden çıkarılan 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği, Türkiye'de üretilen veya inşa edilen, TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi şartı aranmaksızın bunların devri sonucu sağlanan kazançların istisna tutulacağını belirtmiştir. Bu hüküm, yerli üreticileri teşvik etmiş olup, özellikle tersanelerde inşa edilen gemi ve yatların TUGS'a tersaneci adına tescili yapıp, bunların devri halinde vergi istisnasından yararlanmaları mümkün olabilecektir. Diğer taraftan, TUGSK'da gemi ve yatların işletilmesinden sağlanan hangi kazançların istisna kapsamında olduğu belirtilmediği için işletmecilik kapsamındaki tüm kazançlar vergi istisnasından yararlanabilecektir^[49].

TUGSK ile gemilerin ve yatların işletilmesinden yahut da gemi ve yatların satılmasından (başka şekillerdeki devir) sağlanan kazançların tümü istisna tutulduğundan dolayı, bu faaliyetler sebebiyle oluşan zararın diğer faaliyetlerden doğacak vergiye tabi olan kârdan düşürülmesi ve bunun gelecek yıllara sari olması mümkün olmayacaktır. Gemi ve yatlara yönelik amortisman veya itfa payları için yapılan giderler istisna haricindeki kazançlardan mahsup edilemeyecektir^[50]. TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesi veya satılması dolayısıyla oluşacak alacaklarda kur farkı veya vade farkları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. Burada temel şart, kur ve vade farkının faaliyetlerle ilgili olmasıdır. Aksi takdirde, söz konusu faaliyetlerle ilgili olmaksızın sağlanan kur ve vade farkları, faiz, repo ve sair gelirler kurumlar vergisinden istisna tutulamayacaktır^[51]. TUGS'a kayıtlı olan gemiler ve yatların ihtiyaç fazlası olan malzeme ve sabit kıymet değerlerinin devredilmesinden sağlanan kazanç, belirtilen malzeme ve sabit kıymet değerinin işletme faaliyeti açısından gerekli olması durumunda bunlar da vergiden istisna tutulacaktır^[52].

5520 sayılı KVK'ya istinaden çıkartılan 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliğinde belirtildiği şekilde; zaman çarteri sözleşmesinden sağlanan kazançlar da istisna tutulacaktır^[53]. Buna karşılık, TUGS'a kayıt edilen gemilerin zaman çarteri sözleşmesi dışında tahsis edilmesi, bu durumun bir gemi işletme faaliyeti sayılmamasından dolayı, gelir vergisi istisnası uygulanmayacaktır^[54]. Gemisini

[49] Bkz., DEMİR, Ş.: "TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Vergileme Usulleri", Yaklaşım Dergisi, Nisan 2001, www.yaklasim.com.tr, sh. 25.

[50] 5520 sayılı KVK'ya ait 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği.

[51] 5520 sayılı KVK'ya ait 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği.

[52] 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği.

[53] Time-Charter İşletmeciliği; süreye ve yüke göre bir geminin tamamı yahut da belli bir kısmının bir taşıma sözleşmesi çerçevesinde taşıtana tahsis edilmesidir.

[54] 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği; ayrıca İstanbul Defterdarlığı (Tarih, 8.7.2003, Sayı 3961)

bu şekilde tahsis edenin sağladığı kazanç GSİ olarak beyan edilmelidir^[55]. Gemi mülkiyetinin devri, gemi işletme faaliyeti olmadığı halde vergi avantajından yararlanmaktadır. Ancak, kullanım hakkının devrine yönelik kira sözleşmeleri için vergi muafiyeti tanınmamaktadır. Bu durum, TUGSK düzenlemesi bakımından bir eksiklik olarak görülmektedir.

3. İstisna Edilen Kazancın Gelir Vergisi Kesintisi Bakımından Değerlendirilmesi

TUGS'ta açık bir hüküm bulunmamasına karşın 5520 KVK'ya istinaden çıkartılan 1 Seri Numaralı Genel Tebliğ'de belirtildiği üzere, TUGS'a kayıt edilen gemi ve yatların işletilmesi yahut da devredilmesi ile sağlanan kazançların, ortaklara kar payı olarak verilmesi halinde, kurum kazancının gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilmesi koşulu aranmaksızın, gerçek kişi olan ortaklara verilen kar paylarından GVK m.94/6-b'ye^[56] göre kesinti yapılacaktır.

Yani, kurumlar vergisinden istifade edebilmek için, gemilerin ve yatların işletilmesi yahut da devri sonucu bir kazanç sağlamak gerekmekte olup, bu kazançların ortaklara dağıtılması durumunda, işletmeye bağlı bir ilgisi olmayacaktır. Dolayısıyla, bu kazancın MSİ^[57] olarak beyan edilmesi gerekecektir^[58].

Sonuç olarak, bir şahsa ait olan geminin kazanç elde etmesi durumunda, kâr dağıtılması yapılamayacağı için sağlanan kazanç vergiden istisna edilecektir. Aksine, adı şirkete ait olan bir geminin kazanç elde etmesi durumunda gerçek kişi ortaklar, kâr hisseleri oranında vergi ödeyeceklerdir. Bu durum TUGSK'nın amacına aykırıdır^[59].

4. Kayıt Harcı ve Yıllık Tonaj Harcı Uygulaması

TUGSK ile TUGS'a kayıt edilen gemi ve yatların işletilmesi ile devredilmesi sonucunda sağlanan kazançlar gelir vergisi ile kurumlar vergisinden istisna

[55] GSİ: Gayrimenkul Sermaye İradı. Farklı bir görüş ise şöyledir: işletilme kavramı geniş olarak yorumladığımızda, TUGS'a kayıtlı bir geminin kiraya verilmesi halinde kiralayanın da kurumlar vergisinden istifade etmesi gereklidir. Demir, Yetkiner, age. sh.46.

[56] Gelir Vergisi Kanunu.

[57] Menkul Sermaye İradı.

[58] GEZGİN, B. : "TUGS'a Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Ve Diğer Vergisel Teşvikler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 235, Yıl 2001, vd., 2003; EMİN, İ. : "Türk Uluslararası Gemi Siciline Gemilere İlişkin Getirilen Vergi Kolaylıkları", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 334, 15 Aralık 2000, sh. 85-86.

[59] ERİŞTİ, M : "Denizcilik Sektörünü İlgilendiren TUGS Kanunu, Uygulaması ve Bir Sorun", Yaklaşım Dergisi, Sayı 133, Ocak, 2004, www.yaklasim.com.tr, sh. 15; ALPTÜRK, E.: "Deniz Taşımacılık Faaliyetlerinin Finansal ve Vergisel Boyutu", E-Yaklaşım, Sayı 26, Eylül 2005, www.yaklasim.com.tr, sh. 27.

edilmiştir. TUGSK m.12, TUGS'a kayıt edilen gemi ve yatlar için yıllık tonaj harcı ile kayıt harcı getirmiştir.

Bunlar tonaj kazancı olarak da adlandırılmaktadır. Amacı ise, istisna edilen kazançların vergilendirilmesine basitlik getirmektir. Bu harçlar maktu olup bunlar haricinde başkaca vergi alınmayacaktır^[60]. TUGS'a kayıt edilen gemi ve yatların işletilmesi yahut da devredilmesi sonucunda sağlanan kazançlardan alınacak harç kalemleri aşağıda belirtilmiştir.

4.1 Yıllık Tonaj Harcı

TUGS'a kayıt edilen gemi ve yatlar, kayıtlı oldukları her takvim yılı için net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası vereceklerdir.^[61] Belirtilen harç Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte tahsil edilecektir. Muaccel olan tonaj harcının taksitleri tahsil edilmediği müddetçe TUGS'tan terkin veya devir yapılamayacaktır. Devir işleminden sonraki harç taksitlerinden ise artık devralan sorumludur. Bu harç miktarını on katına kadar artırma konusunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

4.2 Kayıt Harcı

TUGS'a kayıt edilen gemiler için net ton başına 1 ABD doları alınmakla birlikte ayrıca 10.000 ABD doları karşılığında kayıt harcı alınır^[62]. Bakanlar Kurulu kayıt harcı miktarını on katına kadar artırma konusunda yetkili kılınmıştır. TUGS'a kayıt edilen yatlar için maktu kayıt harcı 5.000 ABD doları karşılığı Türk Lirasıdır.

TUGS'a kayıt edilen gemi ve yatların re'sen terkin edilmesi durumunda tonaj harcı zorunluluğu sebebin gerçekleştiği tarihi takip eden ay sonunda ortadan kalkar. Terkin sebebinin doğduğu tarih ile terkin tarihi arasındaki sürede alınmış olan harçlar iade edilecektir^[63].

TUGS'a kayıt edilen gemi ve yatlar sadece Türk Loyduna klaslandırılmış veya çift klaslı ise yıllık tonaj harcı ile tonaj harcından %50 indirim yapılacaktır. Daha doğrusu, Türk Loyduna klaslandırılan gemi ve yatlar da harç indirimi sağlanmak suretiyle Türk Loyduna kayıt teşvik edilmiştir^[64].

[60] ERİŞTİ: agm., sh. 20; ERMİN İ: Türk Uluslararası Gemi Siciline Gemilere İlişkin Getirilen Vergi Kolaylıkları, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 334, 15 Aralık 2000, sh. 12.

[61] ABD Dolarının hesaplanmasında şu husus dikkate alınır: TUGS tescillerinde tescil tarihi, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan döviz satış kuru esas alınır. (TUGSY. m. 26).

[62] ABD Dolarının hesaplanmasında şu husus dikkate alınır: TUGS tescillerinde tescil tarihi, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan döviz satış kuru esas alınır. (TUGSY. m. 26).

[63] TUGSY. m. 26.

[64] TUGSY. m. 26.

Yine, finansal kiralama şirketlerinin adlarına TUGS'a kayıtlı olan gemilerin ve yatların mülkiyeti, kira sözleşmesinin sonunda kiracıya devredilmesi sırasında, mülkiyeti kendisine devredilecek kiracıdan ayrıca kayıt harcı tahsiline gidilmeyecektir^[65].

5. Gemiadamı Ücretlerinde İstisnalar

Deniz ticareti, uluslararası rekabetin yoğun olduğu bir faaliyettir. Bu faaliyetlerin icrasına katılan gemiadamları artık sadece ulusal filolarda çalışmamakta, uluslararası filolarda da çalışabilmektedir.

Türk gemilerinde çalışan gemiadamlarının, yabancı bayraklı gemilere kaçışını önlemek için, bunların ücretleri ile yabancı bayraklı gemilerde çalışan gemiadamlarının ücretlerini aynı seviyeye getirmek için bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre, GVK. Geçici m.39/6'da, gemiadamlarının münhasıran uluslararası sulara geçen hizmetleri karşılığı ödenen ücretler" gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisnanın süresi ise 31/12/2000 tarihinde dolmuştur. Bundan sonra TUGS'a kayıtlı olan gemilerde çalışan gemiadamlarına ödenen ücretler, gelir vergisi ile fonlardan istisna edilmiştir. Artık, taşımacılık faaliyetlerinin önemli unsurlarından olan gemiadamı ücretlerinde denizcilik sektörü bakımından önemli bir avantaj sağlanmıştır.

İstisna uygulaması sadece gemiadamlarının ücretleri için söz konusu olacak, işletmenin diğer çalışanları bu istisnadan yararlanamayacaktır. Bunlar özellikle, gemi dışındaki personeldir^[66]. Arızî olarak çalışan kişilerin aldıkları ücretler bu istisnadan yararlanamaz. Yine, gemiadamlarının ücretlerinde damga vergisi istisnası uygulanamaz. Kaldı ki, TUGSK, istisnanın gemiadamlarının ücretleri açısından olduğunu hüküm altına almıştır. Damga Vergisine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır^[67].

6. Deniz Ticareti Sözleşmelerinde Vergi İstisnaları

TUGSK sadece, gemi ve yatların işletilmesi ile bunların devredilmesine ilişkin kazançları vergiden istisna tutmamış, aynı zamanda deniz araçlarının alım ve satımı, ipotek tesis edilmesi, kredi ve navlun sözleşmeleri gibi deniz ticareti sözleşmelerini bazı kanunlarla çeşitli vergilerden de istisna tutmuştur. Bu konudaki temel düzenleme TUGSK ile yapılan düzenlemelerdir.

TUGSK 12/2-b'ye göre, TUGS'a kayıt edilen gemilerin ve yatların alım ve satımı, ipotek tesis edilmesi, bunlar teminat gösterilerek kredi sözleşmesi yapılması veya navlun sözleşmesi tesis edilmesi, Banka ve Sigorta Muameleleri

[65] TUGSY. m. 26.

[66] 5422 sayılı Mülga KVK'ya ait 69 seri No'lu Genel Tebliğ.

[67] İstanbul Defterdarlığı (05.01.2001 tarih ve 7211 sayılı Özeldesesi).

Vergisi, Damga Vergisi ve Fonlardan istisna tutulmuştur. Fakat, TUGSY 26. maddesi, TUGS'a kayıt edilen gemilerin ve yatlardan MTV'ye tabi olanların satılması veya devredilmesinde, 197 sayılı MTVK'nın 13/c maddesi hükmünce, o tarihe kadar ödenmeyen MTV ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödenmiş olduğunu belirten belge aranmak durumundadır. Yine, 3505 sayılı Kanun Geçici 2/b maddesi, ihracatı teşvik belgesi veya vergi, resim ve harç istisnası belgesine tabi tutulmuş olan navlun sözleşmelerinin, elde edilen navlun ücretlerinin serbest döviz olarak yurda getirilmesi şartına bağlı olarak vergi ve harçtan muaf tutulduğunu belirtmektedir. Benzer biçimde, devlet tarafından ihalesi yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerini yürüten şirketler de ihracat teşvik belgesi veya vergi, resim ve harç istisnası belgesini bulundurmaları şartına bağlı olarak bu belge çerçevesinde düzenlenen sözleşmeler bakımından damga vergisi ve harçtan muaf tutulacaktır.

Damga Vergisi Kanunu 1. maddesine göre, navlun sözleşmeleri damga vergisine tabidir^[68]. Bu Kanunun 3. maddesine göre, yurtdışında hazırlanan kağıtlar bakımından da damga vergisi mükellefi, Türkiye'de bunlardan istifade edenlerdir. Yurtdışında hazırlanan charter sözleşmeleri bakımından, Türkiye'de bunlardan istifade eden acenteler, taşıtanlar ile yapılan charter sözleşmelerinden ise taşıtanlar yahut da acenteler damga vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulmuştur^[69]. Yani, ihracatı teşvik belgesi, vergi, resim ve harç istisnasına tabi tutulmamış taşımacılık faaliyetlerindeki navlun sözleşmelerinde, damga vergisi ve harç muafiyeti olmayacaktır^[70].

7. ÖTV'siz Yakıt

TUGS'a tescilli teşvik etmek amacıyla, ÖTV üzerinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin güncel uygulamalardan bir örnek olay aşağıda verilmektedir.

16/7/2003 tarihli ve 25170 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1/7/2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Millî Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticarî yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı gemilerin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve jurnale işlenmek kaydıyla verilecek

- [68] Damga Vergisi Kanunu'na ait I sayılı listede yer alan belli bir parayı içeren sözleşmeler.
 [69] BEKLEN, R.: "Charter ve Kırkambar Sözleşmelerinin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 162, Şubat 1995, vd. 2003.
 [70] 8.7.1997 tarih ve B.07.0.GEL.05/5313-313 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası; İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (RG Tarih, 14.1.2000, RG No, 23933.) ÇELİKKAYA, A.: Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri, 1.Bası, Ocak 2008, İstanbul, sh.74-86.

akaryakıtın özel tüketim vergisi sıfıra indirilmiştir. Buna göre, bir şirkete ait geminin dâhili seferde zorunlu olarak sarfettiği ihrakiye yakıtının ilgili mevzuat uyarınca ÖTV'sinin sıfır olarak kabul edilip edilmeyeceği, transit yakıtının dâhili sefer sırasında zorunlu olarak kullanılan kısmının bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, ÖTV'den muaf tutulma taleplerinin reddedilip reddedilmeyeceği, dolayısıyla, ÖTV üzerinden vergi tahakkuk ettirilmesi işleminin hatalı olup olmadığı hususlarında çözüm şu şekilde olmalıdır:

16/7/2003 tarihli ve 25170 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1/7/2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TUGS'a ve MGS'ye kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticarî yatlarla, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı gemilerin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve jurnale işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisinin sıfıra indirilmesine ek olarak, konuya ilişkin usul ve esaslar 31/12/2003 tarih ve 25333 (3. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Bu düzenlemeler uyarınca, Kararname kapsamında deniz yakıtı uygulamasından TUGS'a veya MGS'ye kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran çalışan yük ve yolcu taşıyan tüm gemiler, hizmet gemileri ile ticarî yatlar ve balıkçı gemileri yararlanabilecektir. Bu kararname kapsamında teslim yapabilecekler ise tebliğde, Maliye Bakanlığı tarafından verilen Dağıtım İzin Belgesini haiz, Petrol Piyasası Kanunu'nda^[71] tanımlanan; "Rafinerici", "Dağıtıcı" ve "İhrakiye Teslim Şirketi" olarak ifade edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Eski Denizcilik Müsteşarlığı'na göndermiş olduğu yazıda^[72], dış seferlerde kullanılmak üzere gerek ülkemizdeki antrepolardan gerekse kabotaj hattı dışından alınan serbest dolaşıma girmemiş yakıtların, dış seferlerde kullanılmayıp dahili kabotaja geçtikten sonra serbest dolaşıma girişi sırasında, 2003/5868 sayılı Kararname ve 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği kapsamında ÖTV'si sıfıra indirilmiş yakıt olarak kullanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Bu bakımdan, TUGS'a tescilli olsa da, salt kabotaj taşımalarında yapılmayan taşımalarda ÖTV'siz yakıttan istifade imkanı bulunmamaktadır. Kabotaj taşımalarındaki bu durumun, TUGS'a tescili cezbetmek için düzeltilmesi kanaatimizce ülkemiz yararına uygun düşecektir.

[71] RG. 04.12.2003 tarih ve 5015 sayılı

[72] Denizcilik Müsteşarlığı'nın 31.03.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.59/5920-134/031572 sayılı yazısı.

SONUÇ

TUGSK, genel itibariyle denizcilik sektörüne vergi teşvikleri getirerek maliyet unsurlarını düşürmek, dolayısıyla sektörü geliştirmek ve güçlendirmek amacındadır. Böylesine iddialı bir amaç sadece ticari işletmeler için verilmemeli, özel kişilerin de Kanundan istifade etmesinin önü açılmalıdır.

TUGSK'nın gerekçesinde yazılan Türk denizciliğini ilerletme düşüncesi sadece vergisel teşviklerle sınırlı tutulmuştur. Bunda, denizciliği güçlendirmek için daha kapsamlı unsurların bulunmaması da rol oynamıştır. TUGSK, her ne kadar gemi ve yatlar için vergisel teşvik sağlamış olsa da sicile tescili bir gelir unsuru olarak görmüştür. TUGSK, ikinci sicili yahut da uluslararası sicili mevzuatlarına yer veren ülkeleri model alsa da TUGSK'nın sadece ticari faaliyetleri esas alması, amatör faaliyetleri kapsamına almaması dolayısıyla Türk denizciliğinin yeterince geliştiği söylenemez. TUGSK'daki amaç, sadece devletin vergi gelirlerini artırmak olmadığı, aynı zamanda yabancı yat ve gemileri Türk Bayrağına çekmek olduğu için Kanun'daki teşvik unsuru kapsamlı bir şekilde ele alınmamıştır.

İkinci sicile yer veren ülkeler, sicil kanunlarını sadece ticari faaliyetlere hasretmemekte, amatör faaliyetleri de kapsama almaktadır. TUGSK'nın yıllık tonaj harcının her yıl alınması ve kayıt harcının yüksekliği bir sorun olarak görülmektedir. Kanunun bir taraftan gelir vergisi ile kurumlar vergisinde teşvik öngörüp diğer taraftan sicile kaydı gelir unsuru olarak görmesi Türk denizciliği için bir sorundur. TUGSK kapsamı, amatör denizciliği içerecek şekilde genişletilmelidir. Şayet bu değişiklik yapılacaksa, kayıt harcı ve tonaj harcı düşük tutulmalıdır.

Türk Bayrağına geçişi özendirme amacı olan TUGSK'da, bu özendirme çabalarıyla çelişecek şekilde harçların ABD doları üzerinden tahsil edilmesi teşvik esaslarına uygun düşmemektedir. TUGSK'da, tonaj harçlarının Bakanlar Kurulunca on katına kadar artırılabilme yetkisi verilmiştir. Bu durumun mükellef ile yabancı bayrakta bulunan gemi ve yat sahipleri bakımından olumsuz etkilerinin olacağı açıktır. TUGS'a tescil edilen gemiler ve yatların işletilmesi ile sağlanan kazançlar, dar mükellefler dâhil olmak üzere, faaliyetin yürütüldüğü mükellefiyete göre gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. Bu imkân, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların devredilmesi sonucunda sağlanacak kazançlar için de geçerli olacaktır. TUGS'a kayıtlı bir gemi yurt dışına satılması halinde bu kuralın işlemesi ile ilgili mevzuatta açık bir düzenleme yoktur. Bu durum TUGSK'nın vergi düzenlemesi bakımından yeterli görülmemektedir. TUGSK'da belirtilen hukuksal boşlukları da giderecek şekilde yeni bir düzenleme yapılmasında fayda bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- ALGANTÜRK Light Didem: Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler, İstanbul Barosu Dergisi, Sayı 3, Eylül 2000.
- ALPASLAN Mustafa: Deniz İşletmeciliği Kazançları Vergilendirilmesi, Mali Pusula Dergisi, Yıl 3, Sayı 34, Ekim, 2007.
- ATAERGIN Selim: Türk Uluslararası Gemi Sicili, Prof.Dr.Fahiman TEKİL'in Anısına Armağan, 2003.
- AYGÜL Emrah: Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 17, Mayıs 2005.
- BEKLEN Ramazan: Charter ve Kırkambar Sözleşmelerinin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 162, Şubat 1995, vd. 2003.
- BİLGE Mehmet Emin : Ticaret Sicili, Beta Yayınları, İstanbul, Haziran 1999.
- CAN Mertol: Deniz Ticaret Hukuku Ders Kitabı, C.I, Ankara 2000.
- ÇAĞA Tahir: Deniz Ticaret Hukuku, C.1, Giriş, Donatan ve Kaptan, 11.Baskı, İstanbul 2000.
- ÇAĞA Tahir / KENDER Rayegan: Deniz Hukuku, C.I. C. I, İstanbul 1997
- ÇELİKKAYA Ali: Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri, 1.Bası, İstanbul, Ocak 2008.
- ÇETİNKAYA Fikret: Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Mali Hükümleri, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2000.
- DEMİR Şeref: TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Vergileme Usulleri, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2001.
- DEMİRKIRAN, H.M.: "Avrupa Topluluğu Gemi Sicili Çalışmaları ve Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Karşılaştırılması", Deniz Hukuku Dergisi Yıl : 5 Sayı : 1-4. Ekim 2002
- EKŞİ Nuray: Yabancı Gemilerin İhtiyati Haczi, İstanbul 2000.
- ERMIN İrfan: Türk Uluslararası Gemi Siciline Gemilere İlişkin Getirilen Vergi Kolaylıkları, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 334, 15 Aralık 2000.
- ERİŞTİ Murat: Denizcilik Sektörünü İlgilendiren TUGS Kanunu, Uygulaması ve Bir Sorun, Yaklaşım Dergisi, Sayı 133, Ocak, 2004.
- GEZGİN Burgan: TUGS'a kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Ve Diğer Vergisel Teşvikler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 235, Yıl 2001.
- KENDER Rayegan/ ÇETİNGİL Ergon, Deniz Ticaret Hukuku, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul 1992.
- PEHLİVAN Yasef: Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 421, 1 Ağustos 2004.
- TEKİL Fahiman, Deniz Hukuku, İstanbul, 2001.
- TEKİL Fahiman, Deniz Hukuku, İstanbul, 2001.
- ŞEKER Zehra: Elverişli Bayrak ve İkinci Sicil, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1992.

YAZICIOĞLU Emine: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1990.

YETKİNER Erkan/ DURUSOY R.Yaşar : Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Sağlanan Vergisel Avantajlar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 299, Temmuz, 2006.

Giannopoulos and G.Aifandopoulou-Klimis, Inland Maritime Transport in Greece after the Lifting of the Cabotage and Full Liberalization: Areview. Part 1: "The Situation before and Expected Impacts, Transport Revietos", Vol.24, No.4, July 2004.

8.7.1997 tarih ve B.07.0.GEL.05/5313-313 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası.