

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
DENİZ BİLİMLERİ VE İŞLETMECİLİĞİ ENSTİTÜSÜ

SAVUNMA SANAYİMİZİN VERGİ MEVZUATI
KAYNAKLI SORUNLARI VE DENİZCİLİK SEKTÖRÜ
KAPSAMINDA DEĞERLENDİRMELER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mahmut Meftun CANBEK
Deniz İşletmeciliği Anabilim Dalı

Danışman
Prof. Dr. Ertuğrul DOĞAN

HAZİRAN, 2006

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
DENİZ BİLİMLERİ VE İŞLETMECİLİĞİ ENSTİTÜSÜ**

**SAVUNMA SANAYİMİZİN VERGİ MEVZUATI
KAYNAKLI SORUNLARI VE DENİZCİLİK SEKTÖRÜ
KAPSAMINDA DEĞERLENDİRMELER**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Mahmut Meftun CANBEK
Deniz İşletmeciliği Anabilim Dalı**

**Danışman
Prof. Dr. Ertuğrul DOĞAN**

HAZİRAN, 2006

ÖNSÖZ

Savunma sanayimizde ulaşılan düzey modernizasyon gereksinimlerimizin karşılanma durumu açısından yeterli değildir. Bu nedenle yeterli bir ulusal savunma sanayiinin geliştirilmesine yönelik önlemler alınmalıdır. Savunma sanayimizin gelişimi için sektörün ithalat karşısındaki rekabet dezavantajlarının ortadan kaldırılması ve en az eşit rekabet imkanı sağlayacak düzenlemelere ihtiyaç vardır. Ayrıca savunma sanayimizi destekleyecek olan denizcilik sektörünün de teşvik edilmesi mutlak gereklidir.

Vergi kanunlarımızdan kaynaklanan nedenlerle savunma sanayi ve denizcilik sektörlerimizin gelişimleri ile ilgili sorunlar olup söz konusu sektörlerin ithalat karşısında dezavantajları vardır. Tezimizde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere vergi hukuku düzenlemelerinden kaynaklanan nedenlerle ithalat cazip hale getirildiğinden, ülkemizin kıt kaynakları dışarıya aktarılmaktadır. Bu sorunlar giderilmeden, yeterli bir ulusal savunma sanayinin oluşması, başta denizcilik sektörü olmak üzere gelişime ve rekabete açık sektörlerin güçlendirilmesi ve kaynakların dışarıya aktarılmasının önlenmesi mümkün değildir.

Savunma sanayimiz ve bu sektörle direkt ilişkili olan denizcilik sektörünün vergi mevzuatından kaynaklanan sorunları, ithalat karşısındaki rekabet dezavantajları ve olması gerekli vergisel teşvikler Tezimizde tespit edilmiştir.

Üzerinde çalışmış olduğum “Savunma Sanayimizin Vergi Mevzuatı Kaynaklı Sorunları ve Denizcilik Sektörü Kapsamında Değerlendirmeler” konulu tezin savunma sanayi ve denizcilik sektörleri açısından yararlı bir çalışma olduğunu düşünmekteyim.

Konu ile ilgili olarak yaptığım çalışmalar süresince başta her türlü yardımı esirgemeyen, her konuda yol ve yön gösterici olan değerli danışmanım Prof. Dr. Ertuğrul DOĞAN başta olmak üzere tüm Deniz Bilimleri ve İşletmeciliği Enstitüsü personeline en derin teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
I.GİRİŞ.....	1
II.MATERYAL VE METOD.....	5
2.1. Ulusal Güvenlik Alanındaki Kanunlarda Düzenlenen Vergi İstisnaları.....	5
2.1.1. Ulusal savunma alanında vergi istisnalarına ilişkin hükümler içeren kanunlar.....	8
2.1.1.1. Amerika Birleşik Devletlerince Türkiye'ye yapılacak yardımdan münhasıran milli savunma ihtiyaçları için sağlanacak maddelerin vergi muafıllıkları hakkında kanun	8
2.1.1.2. Silahlı kuvvetler ihtiyaç fazlası mal ve hizmetlerinin satış, hibe, devir ve elden çıkarılması; diğer devletler adına yurt dışı ve yurt içi alımların yapılması ve eğitim görececek yabancı personel hakkında kanun	10
2.1.1.3. Deniz kuvvetlerine yabancı memleketlerden harb gemileri, harb gemisi cihaz ve silahları ve harb gemisi inşa malzemesi satın alınmasına dair kanun	12
2.1.1.4. Savunma Sanayii Müsteşarlığı kurulması hakkında kanun	13
2.2. Ulusal Güvenlik Kapsamında Katma Değer Vergisi Kanunundaki İstisnalar.....	14
2.2.1. Yürürlükten 01.01.1987 tarihinde kaldırılan Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-b bendi hükmü.....	16
2.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunundan 3099 sayılı kanunla kaldırılan milli savunma ve iç güvenlikten sorumlu kurumlara akaryakıt teslimlerine ilişkin düzenlemeler	19
2.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi	21
2.2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu 15'inci maddesi gereği Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı gereğince Türkiye'de yapılacak inşa ve tesis işlerine dair kanun	22
2.2.5. Katma Değer Vergisi Kanununda yapılan atıfla Gümrük Kanunu istisna hükümleri kaynaklı ulusal güvenlik kapsamında teslim ve hizmet yapan yurtdışı tedarikçi firmaların muafiyeti	25
2.2.6. Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-a bendi	28
2.2.7. Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 20'nci maddesi 1'nci bendi	29

III. BULGULAR.....	30
3.1. Denizcilik Sektörü Kapsamında Değerlendirmeler	30
3.2. Denizcilik Sektörü Açısından Katma Değer Vergisi Kanununda Taşıma Araçları İstisnası Kaynaklı Sorunlar	32
3.2.1. Katma Değer Vergisi Kanununun 13'a bendine ilişkin düzenlemeler süreci	32
3.2.1.1. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinin ilk şekli	32
3.2.1.2. 3174 sayılı kanunla yapılan değişiklik.....	33
3.2.1.3. 3297 sayılı kanunla yapılan değişiklik.....	33
3.2.1.4. 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklik.....	35
3.2.1.5. 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklik.....	36
3.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinin yürürlükteki hali.....	37
3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendi uygulamasına ilişkin örnekler	40
3.3. Deniz Araçlarına Ait Donatım ve İşletme Malzemesi İthalatı	44
3.4. Katma Değer Vergisi Kanununda Ulusal Güvenlik Harcamaları İstisnası Kapsamında Denizcilik Sektörüne İlişkin Değerlendirmeler	47
3.4.1. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile ulusal güvenlik harcamaları istisnasına ilişkin açıklamalar	48
3.4.2. Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik harcamaları istisnası kapsamında 13/f bendinde ifade edilen hususlara ilişkin denizcilik sektörü kapsamında değerlendirmeler	50
3.5. Denizcilik ve Savunma Sanayi Sektörlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a, 13/f ve 16/1-b Bentleri Açısından Değerlendirilmesi	52
3.6. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü Faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a ve 13/f Bentleri Kapsamında Değerlendirilmesi.....	56
3.7. Katma Değer Vergisi Kanununda Ulusal Güvenlik İstisnası ile Askeri Amaç Taşıyan Askeri Fabrika, Tersane ve Atölyelerin Kuruluş Amaçlarına Uygun Olarak Yaptıkları Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna Arasındaki Sorun.....	59
3.8. Katma Değer Vergisi Kanununda Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna.....	62
3.8.1. Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine ilişkin açıklamalar	62

3.8.2.	Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine ilişkin öneriler.....	63
3.8.3.	93 seri no'lu Katma Değer Vergisi genel tebliğinde Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine ilişkin açıklamalar ve eleştiriler	64
3.8.3.1.	Vergi dairelerince onaylanacak belgeye ilişkin değerlendirme	67
3.8.3.2.	İstisnanın kapsamında değerlendirilmeyecek olan teslim ve hizmetlere ilişkin analiz	68
3.9.	Denizcilik Sektöründe Özel Tüketim Vergisi Uygulaması	70
3.9.1.	Kabotaj faaliyetlerinde Özel Tüketim Vergisi uygulaması	72
3.9.1.1.	6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi genel tebliği ile yapılan açıklamalar	74
3.9.1.2.	Kararname ve tebliğ uygulamasına ilişkin değerlendirmeler	76
3.9.2.	Denizcilik sektörüne ilişkin Özel Tüketim Vergisi Kanunu II sayılı listede yer alan araçlar	78
3.9.2.1.	Kayıt ve tescile tabi olan araçlar.....	82
3.9.2.2.	Kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar.....	84
3.9.3.	Özel Tüketim Vergisi Kanununda ithalat istisnasının savunma sanayi ve denizcilik sektörüne olumsuz etkileri	85
3.9.4.	Özel Tüketim Vergisi Kanununda Bakanlar Kurulunun yetkileri	88
3.9.5.	Denizcilik Sektöründe Özel Tüketim Vergisi uygulamasına ilişkin örnekler	90
3.9.5.1.	Özel Tüketim Vergisine tabi ticari deniz araçları.....	90
3.9.5.2.	Belediye ve Emniyet Müdürlüklerine II sayılı liste kapsamındaki araçların teslimi	92
3.9.5.3.	Yolcu motorunun ilk iktisabının Özel Tüketim Vergisi karşısındaki durumu.....	93
3.9.5.4.	Motor ve teknesi ayrı ayrı üretilen deniz taşıtlarında Özel Tüketim Vergisi.....	94
IV.	TARTIŞMA, TEKLİFLER VE SONUÇ.....	95
4.1.	Tartışma	95
4.2.	Teklifler	96
4.2.1.	Ulusal güvenlik alanındaki kanunlarda düzenlenen vergi istisnaları.....	96
4.2.2.	Ulusal güvenlik kapsamında Katma Değer Vergisi Kanunundaki istisnalar	97
4.2.3.	Denizcilik sektörü açısından Katma Değer Vergisi Kanununda taşıma araçları istisnası	98
4.2.4.	Deniz araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalatı	101

4.2.5.	Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik harcamaları istisnası kapsamında denizcilik sektörüne ilişkin öneriler.....	102
4.2.6.	Denizcilik ve savunma sanayi sektörlerine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a, 13/f ve 16/1-b bentleri kapsamı	103
4.2.7.	Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü faaliyetleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a ve 13/f bentleri kapsamında öneriler	104
4.2.8.	Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik istisnası ile askeri amaç taşıyan askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetlere ilişkin istisna	105
4.2.9.	Katma Değer Vergisi Kanununda limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin istisna	106
4.2.10.	Denizcilik sektöründe Özel Tüketim Vergisi Kanunu.....	108
4.2.10.1.	Kayıt ve tescile ilişkin öneriler	108
4.2.10.2.	İnşa edilen deniz araçlarında Özel Tüketim Vergisi matrahı	108
4.2.10.3.	Kabotaj faaliyetlerinde Özel Tüketim Vergisi uygulaması	109
4.2.10.4.	Denizcilik sektörüne ilişkin Özel Tüketim Vergisi Kanunu II sayılı listede yer alan araçlar	110
4.2.10.5.	Özel Tüketim Vergisi Kanununda ithalat istisnasının savunma sanayi ve denizcilik sektörüne olumsuz etkileri	111
4.2.10.6.	Özel Tüketim Vergisi Kanununda Bakanlar Kurulunun yetkileri	113
4.3.	Sonuç	113
KAYNAKLAR	115
ÖZGEÇMİŞ	120

ÖZET

SAVUNMA SANAYİMİZİN VERGİ MEVZUATI KAYNAKLI SORUNLARI VE DENİZCİLİK SEKTÖRÜ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRMELER

Mahmut Meftun CANBEK

Vergi kanunlarının uygulamalarından kaynaklanan nedenlerle savunma ve iç güvenlik kapsamında görev yapan kurumlarımızın savunma sanayii ürünleri alımlarında dış pazara yönelmesi daha cazip olmaktadır. Bu kanunlarda söz konusu kapsamda yapılacak alımlara ilişkin istisnalar bulunsa da mevzuatlar genelinde yerli sanayimizin rekabet dezavantajını engelleyecek ve eşit rekabet imkanı verecek düzenlemeler istenilen düzeyde değildir.

Savunma sanayimizin ve sektörle direkt ilgili olan denizcilik sektörümüzün vergi mevzuatı kaynaklı sorunları ve rekabet dezavantajları nedeniyle ülkemiz ekonomisi olumsuz etkilenmekte olup kaynaklarımız israf edilmektedir. Savunma sanayimizin ve denizcilik sektörünün vergi mevzuatı kaynaklı sorunları ve rekabet dezavantajları özellikle Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gümrük Vergisi mevzuatları ve diğer özel kanunlarda yer alan vergisel bağışıklıklar kapsamında incelenerek çözüm önerileri belirlenmiştir.

Savunma sanayimizin gelişimi için savunma sanayi ve denizcilik sektörü birlikte değerlendirilmeli, sektörlerin çağdaş düzeye ulaştırılması için ithalat karşısındaki vergi mevzuatından kaynaklanan rekabet dezavantajları öncelikli olmak üzere sorunları giderilmeli ve eşit rekabet imkanı sağlayacak vergisel teşvikler ivedilikle yerine getirilmelidir.

ABSTRACT

TAX LEGISLATION – RELATED PROBLEMS OF OUR DEFENCE INDUSTRY AND ASSESSMENTS WITHIN THE SCOPE OF MARITIME SECTOR

Mahmut Meftun CANBEK

Due to the reasons resulting from the applications of the tax laws, it becomes attractive for the institutions operating in the defence and internal security to turn to the external markets for the purchase of products of the defence industry. Although exemptions for the purchases to be carried out within this scope are included in the tax laws, regulations to prevent disadvantages of the internal industry and enable fair competition are not at the required level in the prevailing legislation.

Because of the competitive disadvantages and tax legislation-related problems of our defence industry and maritime sector, which is directly in relation with the defence industry, our national economy is negatively affected and national resources are wasted. In this study, problems arising from the tax legislation and competitive disadvantages of our defence industry and maritime sector have been examined particularly within the scope of Value Added Tax, Private Consumption Tax, Customs Duties legislations and tax exemptions arranged under the other special laws and proposals towards the solution of these problems have been developed.

In order for the development of our defence industry, defence industry and maritime sector should be evaluated together. In order to contemporize these sectors, problems should be remedied giving priority to the competitive disadvantages stemming from the tax legislation related with the import and tax incentives which will enable fair competition should be realized immediately.

I.GİRİŞ

Ulusal savunma ve iç güvenlik konuları tarihsel süreç içerisinde devletlerin öncelikli gündeminde yer almıştır. Devletlerin yaşamsal bağımlılık ve hükümlanlık haklarını koruma ihtiyacı modern bir savunma sanayini gerekli kılmaktadır. Modern devletler savunma sanayilerinde sağladıkları gelişim ile devletler arasında muvazene unsuru olabilme amaçlarını gerçekleştirebilirler. Bu amaçları gerçekleştirebilmek için yerli ve en az bağımlı bir savunma sanayiinin varlığı tartışmasız gereklidir. Bu nedenle ülkeler savunma sanayilerine ve bu sektöre destek veren sektörlerle gereken önemi ve teşviki tanımak zorundadırlar. Modern devletler savunma sanayi sektörlerinde dış alımlara karşı koruma politikasını gütmekte ve bağımsız, yerli ve ihracatçı bir savunma sanayi ile hedeflerini gerçekleştirmektedirler.

Özellikle Kıbrıs Barış Harekatından sonra doğan ihtiyaçlar nedeniyle savunma sanayinin kurulması hedeflenmiştir. Ancak bugün istenen seviyeyi yakalayabilmiş bir savunma sanayimizin varlığından söz etmek mümkün değildir. Bugün yerli, modern bir savunma sanayi ile denizcilik sektörü ülkemizin önemli gündemi ve hedefleri arasında yer almaktadır. Nitekim Milli Güvenlik Kurulunun 25.02.2005 günündeki olağan toplantısında savunma sanayimizde ulaşılan düzeyin Türk Silahlı Kuvvetlerinin modernizasyon gereksinimlerini karşılama durumu ile yeterli bir ulusal savunma sanayiinin geliştirilmesine yönelik önlemler üzerinde kapsamlı bir değerlendirme* yapılmış, Milli Güvenlik Kurulunun 27.04.2006 tarihindeki toplantısında; Akdeniz bölgesindeki deniz trafiğini izlemeye yönelik düzenlemeler ve alınması gerekli önlemler değerlendirilmiş; ülkemizde denizciliğin güçlendirilmesine yönelik çalışma ve projeler hakkında bilgi sunulmuştur.**

Ülkemiz yıllık yaklaşık 3.5 milyar dolar tutarında askeri tedarik harcamalarında bulunmaktadır. Bu tutarın dörtte biri yerli sanayiden karşılanmakta, dörtte üçü ise ithal

* MGK Toplantılarının Basın Bildirileri, <http://www.mgk.gov.tr/Turkce/basinbildiri2005/25subat2005.htm> , (Erişim: 01.06.2006).

** MGK Toplantılarının Basın Bildirileri, <http://www.mgk.gov.tr/Turkce/basinbildiri2006/27nisan2006.htm> , (Erişim: 01.06.2006).

edilmektedir. İ ve dış pazarda rekabet edebilecek bir savunma sanayimizin kurulması mutlak gereklidir Yapılacak düzenlemelerle tedariklerin yerli sanayiden karşılama oranının kısa dönemde yüzde elliye, orta vadede de yüzde yetmişlere çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca lkemizin gelecek on yılda bitirilmesi öngörülen yaklaşık 100 milyar dolarlık Savunma Sanayi Projeleri olup bu durum yabancı kuruluşların iştahını kabartmaktadır. Bu tutarın yerli firmalarımıza aktarılması gerekli olmasına rağmen vergi mevzuatımızda yerli firmalar aleyhine sıkıntılar mevcuttur.

Serbest piyasa ekonomisinde savunma sanayinin geliştirilmesi ve gclendirilmesi yerli müteşebbislere tanınacak imkanlarla mümkündür. Bu imkanlarla sağlanacak teşvikin en önemlisi vergi politikalarıdır. Bu politikalar ile yerli mamuller dış alım karşısında fiyat yönüyle cazip hale getirilerek sektörün artan talep karşısında büyümesi ve gerektiğinde ihraç yoluyla ekonomiye katkılar sağlaması hedeflenmelidir. Ancak yıllarca uygulanan vergi politikaları ile savunma ürünlerinin ithali avantajlı hale getirilmiş ve dolayısıyla da yerli sanayi kuruluşlarımız ithalat firmalara tanınan vergi mevzuatı kaynaklı avantajlardan yararlanamadıkları için rekabet avantajı ithalat firmaların eline geçmiştir.

Özellikle Katma Değer Vergisi uygulamalarından kaynaklanan nedenlerle savunma ve i güvenlik kapsamında görev yapan kurumlarımızın dış alımlara yönelmesi daha cazip olmaktadır. Bu kanunlarda söz konusu kapsamda yapılacak alımlara ilişkin istisnalar bulunsa da mevzuat genelinde yerli sanayimizin rekabet dezavantajını engelleyecek ve eşit rekabet imkanı verecek düzenlemeler istenen düzeyde değildir.

Savunma ve i güvenlik kapsamında görevli kuruluşların alımlarının vergi ve gümrük mevzuatında eşit olarak teşvik edilmediği hususu dikkati çekmektedir. Özellikle Avrupa Birliğine uyum sürecinde kurumların yapısında meydana gelecek olası değişiklikler dikkate alınarak düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Savunma sanayimiz ve bu sanayimize destek verecek olan denizcilik sektörünün gelişimi ile dışa bağımlılığın en aza indirilmesi, teknoloji yoğun istihdamın artması ve nitelikli işsizliğin önlenmesi sağlanabilecektir. Gelişmiş ülkelerin ihraç ürünleri içerisinde en

önemli payın savunma sanayi sektörlerine dayalı ürünler olduğu ve bu konunun milletlerin bekasını belirlediğini ifade etmekte yarar vardır.

Savunma sanayimizde ve ulusal savunmamızda denizcilik, havacılık ve bilişim sektörlerinin gelişiminin önemi kuşkusuzdur. Özellikle denizcilik sektörünü ilgilendiren vergi mevzuatı düzenlemeleri kaynaklı sorunlar, savunma sanayimizin gelişimini de engeller nitelikte olup bağımsız bir savunma sanayimizin önündeki en önemli engeldir. Bu kapsamda denizcilik sektörünün ithalat karşısındaki dezavantajları giderilmek suretiyle en az eşit rekabet imkanları mevzuatta yapılacak değişikliklerle sağlanmalıdır.

Denizcilik sektörünün savunma sanayimize direkt katkısının olduğu hususu önemlidir. Bu öneme atfen, tezimizde; denizcilik sektörü dahil olmak üzere savunma sanayimizin vergi mevzuatı kaynaklı ithalat karşısındaki rekabet dezavantajlarına ilişkin değerlendirmelerde bulduk. Denizcilik sektörüne ilişkin yapılacak vergi teşvikleri düzenlemeleri ve vergisel sorunların giderilmesiyle savunma sanayi sektörü de gelişecektir. Bu nedenle de denizcilik ve savunma sanayi sektörlerinin ortak sorunlarının ve başta ithalat karşısındaki rekabet dezavantajlarının çözümü ekonomimizde zincirleme olarak olumlu bir etki yapacaktır.

Savunma sanayi ve denizcilik sektörlerinin gelişimini engelleyen yanlış vergi politikaları nedeniyle mevzuattan kaynaklanan sorunlar ve çözümleri üzerinde yaptığımız bu çalışma benzeri bir araştırmaya rastlamadık. Çalışmamızda konuya ilişkin olmak üzere; 20 Kanun, 2 Bakanlar Kurulu Kararı, 10 Tebliğ, 24 Mukteza değerlendirilmiştir. Dolayısıyla bu konuda çalışma yaparken ilgili mevzuatlar ve materyaller ortaya konulmak suretiyle çalışma yaparak sorunları ve çözüm önerilerini belirledik.

Çalışmamızda çeşitli kanunlarda yapılan savunma ve iç güvenlik kapsamındaki alımlara ilişkin düzenlemelere ilişkin ayrı ayrı açıklamalar yapılmış ve sorunlar ortaya konulmuştur. Bu sorunlara çözüm teşkil edecek önerilerimiz de her mevzuat kendi içerisinde değerlendirilerek açıklanmıştır. Özellikle, kamu kurumlarının savunma sanayi ürünleri alımlarını belirlemede fiyatın içerisinde yer alan vergisel unsurlara kaynak teşkil eden

mevzuatlar, yapılan son değişiklikleri ile birlikte incelenmiş, doğacak sorunlar kanunlar ve genel düzenleyici idari işlemler bazında değerlendirilmiş ve önerilere yer verilmiştir.

Tezimizin konusu “Savunma Sanayimizin Vergi Mevzuatı Kaynaklı Sorunları ve Denizcilik Sektörü Kapsamında Değerlendirmeler” olup, çalışmamızda mevcut düzenlemelere ilişkin değerlendirmeler yaptık, konuya ilişkin sorunları kavrayıp, önerilerimizi ifade ettik.

II.MATERYAL ve METOD

2.1. Ulusal Güvenlik Alanındaki Kanunlarda Düzenlenen Vergi İstisnaları

Ulusal savunma alanında yapılan ikili veya çok taraflı antlaşmalar gereğince, ülkemizdeki savunmadan sorumlu kurumların yapılanması, ihtiyaçlarının karşılanması ve modernizasyonunu sağlamak üzere ulusal savunma alanındaki kanunlarımızda vergisel istisnalar tanınmıştır.

Bu kanunlar içeriğindeki istisna düzenlemeleri genellikle gümrük vergisi, resim ve harçlar konusunda hükümler içermekle birlikte tamamına yakını özel bir vergi türüne atıfta bulunmaktan ziyade, “her türlü vergi, resim ve harçtan muaf” olunacağı düzenlemesini içermektedir. Ayrıca bazı düzenlemelerde kurumlar, veraset ve intikal, damga, banka ve sigorta muameleleri vergilerinden istisna olunacağı hükümlerini içeren kanunlar da vardır. Ancak bu kanunlarda belirlenen “her türlü vergilerden muaf” olma hükmünün özellikle Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları yönüyle geçerli olmadığı bilinmesi gerekmektedir.

25.10.1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 19’uncu maddesinde istisnaların sınırı düzenlenmiştir. Buna göre; diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri Katma Değer Vergisi bakımından geçersizdir. Katma Değer Vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Ancak uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır. Dolayısıyla diğer kanunlarda ve özellikle savunma alanında hükümler içeren kanunlarda yer alan vergi istisnalarına ilişkin hükümler Katma Değer Vergisi Kanununa hüküm ekmediği veya kanunda değişiklik yapmadığı takdirde Katma Değer Vergisi Kanunu yönüyle geçersizdir.

Benzer durum Özel Tüketim Vergisi Kanunu açısından da mevcuttur. 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 10’uncu maddesinde istisnaların sınırı ve yetki başlığı altındaki 1’inci bendiyle; Özel Tüketim Vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hüküm altına alınarak diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu belirtilmiştir. Ayrıca madde hükmünde uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu da ifade edilmiştir.

30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği 8’inci bölümünde Özel Tüketim Vergisi Kanununda istisnaların sınırı açıklanmıştır. Buna göre Kanunun 10’uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre, Özel Tüketim Vergisi ile ilgili istisna veya muafiyetler, ancak Özel Tüketim Vergisi Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebilecektir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri Özel Tüketim Vergisi bakımından uygulanmayacaktır. Örneğin, bir kurumun kuruluş kanununda alımlarının her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunması, bu kurumun alımlarında Özel Tüketim Vergisi uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Öte yandan uluslararası anlaşmalardaki Özel Tüketim Vergisine ilişkin istisna ve muafiyet hükümleri saklı tutulmuş olup, bu hükümler Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile sınırlı olmaksızın uygulanabilecektir.

03.06.1949 tarihinde kabul edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 45’inci maddesinde indirim ve istisnaların sınırı belirlenmiştir. Buna göre 06.07.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 4008 sayılı Kanunun 28’inci maddesiyle eklenen madde ile 1’inci bent hükmünce, Kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapmak suretiyle düzenlenir. Ayrıca maddenin 2’nci bendinde uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

Ulusal savunma alanındaki kanunlarla vergisel istisnalar tanınması durumunda Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunlarına hüküm eklenmediği veya değişiklik yapılmadığı takdirde bu istisna hükümleri geçersiz olacaktır. Bu nedenle de ulusal savunma alanında kabul edilen kanun metinlerine söz konusu kanunlara ilişkin hükümler eklenmediği takdirde amaçlanan teşviklerden fayda sağlamak hukuk düzeni içerisinde mümkün olamayacaktır.

Ayrıca, ulusal savunma alanında vergi istisnalarının düzenlendiği kanunların tamamına yakını 25.10.1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunundan önce kabul edilmiştir. Bu nedenle söz konusu kanunlarla sağlanmak istenen istisnalar incelenerek, özellikle Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarındaki ulusal savunma alanındaki hükümler gözden geçirilmelidir.

21.04.2005 tarih ve 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 28’inci maddesi “f” bendi ile 2.7.1992 tarihli ve 3835 sayılı Ahıska Türklerinin Türkiye’ye Kabulü ve İskanına Dair Kanunun 4’üncü maddesinde geçen “her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.” ibaresi, “Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.” şeklinde değiştirilmiştir. Dolayısıyla çeşitli kanunlarda ifade edilen “her türlü vergi, resim ve harçtan muaf” belirlemesinin kanun koyucu tarafından da Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları açısından hüküm ifade etmemesi nedeniyle bu özel düzenleme yapılmıştır. Sonuç olarak Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları hükümleri nedeniyle istisna tanınması için özel bir belirlemenin yapılması gerekmektedir. Bu nedenle de savunma alanında kabul edilen kanunlarda yer alan vergisel istisna ve muafiyetlerin Kurumlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi için de geçerli olması için bu kanunlara söz konusu vergi türleri için hükümler eklenmesi gerekmektedir.

Ulusal savunma alanında vergi istisnalarına ilişkin hükümler içeren kanunlara örnekler aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

2.1.1. Ulusal savunma alanında vergi istisnalarına ilişkin hükümler içeren kanunlar

2.1.1.1. Amerika Birleşik Devletlerince Türkiye'ye yapılacak yardımdan münhasıran milli savunma ihtiyaçları için sağlanacak maddelerin vergi muafıkları hakkında kanun

19.01.1948 tarihinde kabul edilen 5164 sayılı Amerika Birleşik Devletlerince Türkiye'ye Yapılacak Yardımdan Münhasıran Milli Savunma İhtiyaçları İçin Sağlanacak Maddelerin Vergi Muafıkları Hakkında Kanun, 23.01.1948 tarih ve 6813 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun 1'inci maddesiyle; Amerika Birleşik Devletlerince Türkiye'ye yapılacak yardımlardan münhasıran milli savunma ihtiyaçları ile yine bu maksatla her çeşit yol, köprü, liman ve iskelelerin yapılması, onarılması, tamamlanması ve cihazlandırılması için sağlanacak;

a-Kara, deniz ve hava harb teçhizatı, mühimmatı ve araçlarıyla bunların yedek ve yenileme parçaları ve levazımı,

b-Akaryakıtlar ile bunların taşınmasına, konmasına mahsus duba, sarnıç teneke, bidon gibi her türlü kab ve araçları, her çeşit taşıt, muhabere, inşaat, tesisat malzemesi, makineler, cihaz ve aletlerle bunların yedek ve yenileme parçaları ve levazımı, baraka, sabit ve sabih vasıtaları,

c-Her türlü giyecek maddeleri,

d-Garnizonlar ve hastaneler tesisi, askeri fabrika ve teknik atölyesi idaresi için lüzumlu her çeşit tezgah, malzeme, ham madde, eşya, ilaçlar ve müstahzarat, aletler ve cihazları,

e-A, B, C, D fıkraları dışında milli savunma ihtiyacı için gelecek diğer her çeşit maddeleri,

Gümrük vergisi ve zamlarıyla Hazineye, özel idare ve belediyelere ait her türlü vergi ve resim, harç ve zamlarla ardiye ücretinden bağışık olarak yurda sokmağa Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu Kanun hükmünün halen somut uygulamaya konu olabileceği düşünüldüğünde, Bakanlar Kurulu Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi yönüyle kanun tarafından kendisine verilen yetkisini kullanmamıştır. Çünkü kanunun kabul edildiği tarih, diğer iki kanunun kabulünden ve 1982 Anayasasından da öncedir. Dolayısıyla bu konudaki Bakanlar Kurulu kararında Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi yönüyle istisna düzenlemesi bulunmamaktadır.

Bu kanun hükümlerinin uygulanabilirliği değerlendirildiğinde Katma Değer Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin ve Özel Tüketim Vergisi Kanununun 10'uncu maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gereği vardır. Bizce Katma Değer Vergisi Kanunu 15'inci maddesi hükmü* ile 19/2'nci bendi hükümleri uygulanamayacağı için Katma Değer Vergisi Kanunu 19/1'inci bendi hükümleri** değerlendirilmelidir. Çünkü söz konusu kanunda tanınan istisna uluslararası anlaşmadan kaynaklanan bir istisna düzenlemesi olmayıp kanun yoluyla tanınan bir istisna düzenlemesi niteliğindedir. Bu nedenle de bu kanundaki istisna düzenlemeleri Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları hükümlerini kapsamamaktadır.

* Katma Değer Vergisi Kanunu 15'inci maddesi 1/b bendi hükmünce; uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

** Katma Değer Vergisi Kanununda istisnaların sınırına ilişkin düzenlemeleri içeren 19'uncu maddesi 1'inci bendinde diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümlerinin Katma Değer Vergisi bakımından geçersiz olduğu, Katma Değer Vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, 2'nci bendinde ise uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu ifade edilmiştir.

2.1.1.2. Silahlı kuvvetler ihtiyaç fazlası mal ve hizmetlerinin satış, hibe, devir ve elden çıkarılması; diğer devletler adına yurt dışı ve yurt içi alımların yapılması ve eğitim görececek yabancı personel hakkında kanun

30.05.1985 tarihinde kabul edilen 3212 sayılı Silahlı Kuvvetler İhtiyaç Fazlası Mal ve Hizmetlerinin Satış, Hibe, Devir ve Elden Çıkarılması; Diğer Devletler Adına Yurt Dışı ve Yurt İçi Alımların Yapılması ve Eğitim Görececek Yabancı Personel Hakkında Kanun* 07.06.1986 tarih ve 18777 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Söz konusu kanunun amacı 1’inci maddede belirtilmiştir. Buna göre kanunun amacı; Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından üretilen veya çeşitli yollarla temin edilen ve ihtiyaç fazlası bulunan her cins ve sınıf ikmal maddeleri ile bunlardan HEK** durumunda olan veya hurdaya ayrılan mal ve hizmetlerin değerlendirilmesi ve eğitim görececek yabancı askeri personele dair esas ve usulleri belirlemektir.

Kanunun 2’nci maddesinde kapsam açıklanmıştır. Buna göre;

“Bu Kanun, Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından üretilen, yurt içinden veya yurt dışından çeşitli yollarla elde edilen her cins ve sınıf ikmal maddelerinden HEK ve hurdaya ayrılanlar ile ihtiyaç fazlası bulunan veya çeşitli sebeplerle kadro dışı bırakılanların,

A) Türkiye'deki kamu veya özel kurum ve kuruluşlarına bedelsiz olarak devredilmesi, satılması veya bunların ürettikleri veya sahip oldukları malzeme ile mübadelesini,

B) Türkiye Cumhuriyetinin dış siyasi tutum ve menfaatlerine aykırı olmamak şartıyla dost veya müttefik devletlere,

* Bu Kanun gereğince yapılacak olan yurt dışı alımları ile ilgili muamelelerin, ithalde alınan vergi resim ve harçlardan muaf tutulup tutulmayacağı konusu, 6/5/1986 tarih ve 3283 sayılı Kanunun hükümleri incelenerek değerlendirilmelidir.

** HEK: Hurda, enkaz, köhne, hizmette kullanılabilme vasfını kaybeden veya arızalı hale geldiklerinde tamirleri ekonomik olarak mahzurlu olan anlamına gelmektedir.

- a) Bağışlanmasını,
 - b) Değerinden az bedel karşılığında yardım olarak verilmesini,
 - c) Maliyet değerinden veya bunun üzerinde belirli bir karla satılmasını,
 - d) Satılan silah ve malzemenin diğer devlet, kurum ve kuruluşlara satışı konusunda alıcı devlete, kurum ve kuruluşlara yetki verilmesini,
- C) Yurt içi kurum ve kuruluşlar ile diğer devletlere satılan silah ve malzemenin bakım, onarım, yenileştirme, teknik hizmet ve eğitiminin sağlanması;

Ayrıca; her türlü masrafların ilgili devletler tarafından karşılanması şartı ile, bu devletler adına yurt içi ve yurt dışı alımların yapılmasını; Silahlı Kuvvetler tarafından üretilen malzeme için siparişlerin kabulünü; Dost ve müttefik devletlerin personeline sağlanacak askeri ve teknik eğitim karşılığı alınacak döviz, mal veya hizmetleri, Yurt içindeki özel kuruluşlar ile şahıslara mal ve hizmet satışını;”

Kapsar.

Bu Kanuna göre yapılması gereken her türlü faaliyet ve muameleler 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi değildir.”

Kanunun 8’inci maddesinde; bu Kanun hükümlerine göre sağlanacak ihtiyaçlar ve bunlarla ilgili muamelelerin, her türlü vergi, resim, harç ve resmi kuruluşlara ait ardiye ücretinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu kanun hükümlerinin uygulanabilirliği değerlendirildiğinde Katma Değer Vergisi Kanunu 19'uncu maddesinin ve Özel Tüketim Vergisi Kanununun 10'uncu maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gereği vardır.

2.1.1.3. Deniz kuvvetlerine yabancı memleketlerden harb gemileri, harb gemisi cihaz ve silahları ve harb gemisi inşa malzemesi satın alınmasına dair kanun

23.06.1971 tarihinde kabul edilen 1417 sayılı Deniz Kuvvetlerine Yabancı Memleketlerden Harb Gemileri, Harb Gemisi Cihaz ve Silahları ve Harb Gemisi İnşa Malzemesi Satın Alınmasına Dair Kanun, 30.06.1971 tarih ve 13881 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanunun 1'inci maddesinde; “Deniz Kuvvetlerinin ihtiyacı olan harb gemilerinin veya harb gemisi yapımında gerekli olup, dahilden temin edilemeyen malzemelerin veya savaş güçlerini artırmak amacı ile harb gemilerine monte edilecek teçhizat silah ve sistemlerinin yabancı memleketlerden satın alınması için yıllık ödeme miktarı yüz milyon lirayı geçmemek üzere beş yüz milyon liraya kadar gelecek yıllara sari yüklenmelere girişmeye Milli Savunma Bakanı yetkilidir” hükmü düzenlenmiştir.

Kanunun 3'üncü maddesinde, kanunun birinci maddesinde belirtilen amaca uygun olarak satın alınacak malzeme teçhizat, silah ve sistemlerin, her türlü vergi, resim, harç ve ardiye ücretlerinden muaf * olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu kanun hükümlerinin uygulanabilirliği değerlendirildiğinde Katma Değer Vergisi Kanunu 19'uncu maddesinin ve Özel Tüketim Vergisi Kanununun 10'uncu maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gereği vardır.

* İthalde alınan her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti hükümleri, 6/5/1986 tarih ve 3283 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.1.4. Savunma Sanayii Müsteşarlığı kurulması hakkında kanun

3238 sayılı Savunma Sanayii Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanun 13/11/1985 tarih ve 18927 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanunun 1'inci maddesiyle, Kanunun amacının modern savunma sanayinin geliştirilmesi ve Türk Silahlı Kuvvetlerinin modernizasyonunun sağlanması olduğu belirtilmiştir.

Kanunun 11'inci maddesinde, uygulanmayacak hükümler ve öncelik konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; bu kanunla yapılması öngörülen iş ve işlemlerde 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri uygulanmaz.*

Kanunun 14'üncü maddesinde muafiyetlere ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Buna göre; "Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile Müsteşarlık emrinde kurulan fon;

- a) Kurumlar Vergisinden,
- b) Yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle Veraset ve İntikal Vergisinden,
- c) Yapacakları her türlü muameleler dolayısıyla Damga Vergisinden,
- d) Açtıkları krediler dolayısıyla lehte tahakkuk edecek faizler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,

Muafıtır" hükmü düzenlenmiştir.

* Kanunun 13'üncü maddesi 1'inci fıkrasında fona yapılacak ödemelerde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisnaların, bu fıkra uygulaması yönünden de geçerliliği ifade edilmiştir.

Bu kanun hükümlerinin uygulanabilirliği değerlendirildiğinde Katma Değer Vergisi Kanunu 19'uncu maddesinin ve Özel Tüketim Vergisi Kanununun 10'uncu maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gereği vardır. Ancak ilerideki bölümlerde açıklanacağı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile Savunma Sanayi Müsteşarlığına tanınan istisnalar söz konusudur.

2.2. Ulusal Güvenlik Kapsamında Katma Değer Vergisi Kanunundaki İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanununun çeşitli maddelerinde ulusal güvenlik kapsamındaki teslim ve hizmetlere tam veya kısmi istisnalar tanınmıştır. Bu istisnalarla ilgili kamu kurumları bütçelerinden gereksiz münakale yapılmasının önlenmesi, yerli sanayimizin korunması, teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişen ihtiyaçlara cevap verilmesi ve üretim kabiliyeti bulunan kamuya ait kuruluşların vergisel yönden korunması amaçlanmıştır. Ancak özellikle savunma alımlarında Katma Değer Vergisi Kanunundaki ithalat aşamasında tanınan istisnanın oldukça geniş olması nedeniyle yukarıda sayılan hususlara ulaşmak konusunda güçlükler mevcuttur. Nitekim yerli savunma sanayimiz yapılan son düzenlemelere rağmen mevzuat yönüyle ithalat teşvikleri karşısında dezavantajlı durumdadır. Ayrıca bilişim ve telekomünikasyon teknolojilerinin savunma alanında kullanımı yönüyle de Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan düzenlemeler yeterli değildir. Bu nedenlerle Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan savunma ve iç güvenlikle ilgili teşvikler gözden geçirilmeli ve çağdaş hale getirilmelidir.

5228 sayılı Kanunla 01.08.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 13'üncü maddesine "f" bendi eklenmiştir. Söz konusu bent hükmü ile yerli firmaların ulusal güvenlik ihtiyaçlarının karşılanması için yapmış olduğu bent kapsamındaki teslim ve hizmetlere istisna getirilmiştir. Ancak söz konusu istisna benzeri düzenleme, Katma Değer Vergisi Kanununa 06.12.1984 tarihinde kabul edilen 3099 sayılı kanun ile eklenen 17/3-b bendi ile getirilmiş olup 03.06.1986 tarih ve 3297 sayılı kanunun 18'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı ihtiyacı için bu kuruluşlara akaryakıt teslimleri Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-c bendi ile

müstesna tutulmuş ancak söz konusu bent daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununda savunma alanındaki istisnalar genellikle kısmi istisna olup 5228 sayılı Kanunla eklenen 13/f bendinde yer alan istisna tam istisna niteliğindedir ve tam istisna niteliğinde olması nedeniyle yerinde bir istisna hükmüdür.

Katma Değer Vergisi Kanununda, tam istisnada; mükellefler yüklenim konusu yapmış oldukları vergilerin iadesini alabilmekte, kısmi istisnada ise bu mümkün olamamaktadır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanununda istisna konusu olayın hem tam ve hem de kısmi istisna kapsamında olması durumunda hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda tereddütler mevcut olup Katma Değer Vergisi Kanunu genelinde bu sorun henüz çözüme kavuşturulmuş değildir. Bu nedenle de Katma Değer Vergisi Kanununda savunma ve iç güvenlik ile denizcilik sektörüne ilişkin düzenlemeler kapsamında tam ve kısmi istisna mahiyetinde iki ayrı istisna düzenlemesi nedeniyle uygulamada sorunlar yaşanmaktadır. Bu durumun açıklığa kavuşturulması zorunludur. Savunma sanayimizin ve denizcilik sektörümüzün Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisnalardan “kısmi istisna” olarak yararlanması durumunda, ithalat karşısında maliyetler ve fiyatlar artacağından dolayı “tam istisna” kapsamında düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır. Ayrıca kısmi istisna durumunda kamu kurumlarına ilişkin alımlarda, kamu kurumlarının bütçelerinden gereksiz münakale yapılması söz konusu olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167’nci maddesi hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin vergiden müstesna olması nedeniyle savunma ve iç güvenlik kapsamındaki eşyanın ithalinde Katma Değer Vergisi istisnası tanınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununda kısmi istisnalar içerisinde yer alan 17/3-a bendi ile askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna olduğu hususu belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 20’nci maddesi 1’inci bendi kapsamında üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta

kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 15'inci maddesi 1/b bendi hükmü gereğince uluslararası anlaşmalar gereği ulusal savunma alanına dönük istisna düzenlemeleri de vardır.

Aşağıdaki bölümlerde Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik kapsamındaki düzenlemelere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

2.2.1. Yürürlükten 01.01.1987 tarihinde kaldırılan Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-b bendi hükmü

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 06.12.1984 tarihinde kabul edilen 3099 sayılı kanun ile eklenen 17/3-b bendi, 3297 sayılı Kanunun 18'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu kanun yürürlükten kaldırılmadan önce yurtiçinde ulusal güvenlik konusunda teslimde bulunan firmalara kısmi istisna hakkı tanımıştır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-b bendi uygulandığı dönemde yerli savunma sanayimizin kısmen de olsa dezavantajları giderilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-b bendinde; harp, silah, araç, teçhizat, makine cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı ile Emniyet Genel Müdürlüğüne tesliminin vergiden müstesna olduğu ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-b bendi kaldırılmadan önce, ithalat istisnalarını düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-a bendi ile de uyumlu olup, Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi nedeniyle 17/3-b bendinde ifade edilen unsurların ithalinde de yerli firmalara tanınan teşvik ithalatçılara da sağlanıyordu.* 03.06.1986 tarih ve 3297 sayılı

* Katma Değer Vergisi 16/1-a bendi ile Katma Değer Vergisi Kanununa göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali de vergiden müstesnadır. Dolayısıyla yurtiçi teslimleri istisna kapsamında olan Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-b bendindeki unsurların ithali de istisna idi.

kanunun 18'inci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-b bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak ülkemiz ekonomisine ve savunma sanayimize koruma sağlayan, ithalat karşısında kısmen de olsa rekabet edebilirlik imkanı sağlayan söz konusu bent hükmünün kaldırılma gerekçesi ve sebebi tarafımızca anlaşılamamış ve kavranamamıştır.

30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin F/3 bölümünde Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesi 3'üncü bendinde yer alan askeri amaç taşıyan istisnalara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.*

“Bu maddenin 3'üncü fıkrasının (a) bendi ile askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin, adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olmasıdır. Mesela, bir askeri tamir atölyesi askeri araçların tamir veya tadilatı dolayısıyla vergi hesabetmeyecek ancak tamir veya tadilatı üçüncü kişilere yaparsa, bedelli olup olmadığına bakmaksızın vergi hesabedecektir.

Bu fıkranın (b) bendine göre Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğü'ne yapılan her türlü silah, araç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemler ile bunların bakım ve onarımında kullanılacak yedek parça teslimleri vergiden müstesnadır.

Yani yukarıda sayılan silah araç ve teçhizatın, adı geçen kurumlara teslimi sırasında vergi hesabedilip alınmayacaktır.”

18.07.1986 tarih ve 19168 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği F/3 bölümünde askeri amaç taşıyan istisnalara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

* Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-a bendi ile askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

“3297 sayılı Kanunun 18 inci maddesinin (a) fıkrası ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17’nci maddesinin 3’üncü fıkrasının (b) bendi hükmü 1/1/1987 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, 1/1/1987 tarihine kadar harp, silah, araç, teçhizat, makine cihaz ve sistemleri ile bunların yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğüne tesliminde Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır.

Ancak, 1/1/1987 tarihinden itibaren maddede sözü edilen kuruluşlara yapılacak teslimlere ise Katma Değer Vergisinin uygulanacağı açıktır.

Öte yandan, 3297 sayılı Kanununun geçici 2’nci maddesi gereğince; 3065 sayılı Kanunun 06.12.1984 tarihinde kabul edilen 3099 sayılı Kanunla değişik 17’nci maddesinin 3’üncü fıkrasının (b) bendine göre başlanmış olup, 1/1/1987 tarihinden sonra da devam etmekte olan işlemler sonuçlanıncaya kadar bu işlemler hakkında eski hükümler uygulanacak, dolayısıyla Katma Değer Vergisi hesaplanmayacaktır.”

Maliye Bakanlığınca konuya ilişkin verilen 26.03.1988 tarih ve 2601017-1028 sayılı muktezada; 1.1.1987 tarihine kadar harp, silah, araç, teçhizat, makina, cihaz ve sistemleri ile bunların yapım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçaların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğüne tesliminde Katma Değer Vergisi uygulanmayacağı, söz konusu tarihten sonra yapılacak teslimlerde ise Katma Değer Vergisi uygulanacağı hususları belirtilmiştir.

2.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunundan 3099 sayılı kanunla kaldırılan milli savunma ve iç güvenlikten sorumlu kurumlara akaryakıt teslimlerine ilişkin düzenlemeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 17'nci maddesinde yer alan istisna düzenlemeleri içerisinde, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı ihtiyacı için bu kuruluşlara yapılacak akaryakıt teslimleri Katma Değer Vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 17/3-c bendi, 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren 3099 sayılı kanunun geçici maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinde “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” düzenlenmiştir. Bu bölümde “Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar” maddenin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu 17'nci maddesinde ifade edilen askeri amaç taşıyan istisnalar kısmi istisna niteliğindedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3 fıkrasına 06.12.1984 tarih ve 3099 Sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle aşağıdaki “c” bendi eklenmiştir. Söz konusu bent hükmü aşağıda yer almaktadır.

“c-Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin (27.09) tarife pozisyonunda yer alan ham petrol ile (27.10) tarife pozisyonunda yer alan yakıt ve yağların, (38.19.299) tarife pozisyonuna giren yalnız petrol istihsalinde kullanılan kimyevi müstahzarlar ile (34.02.-38.19) yalnız makine yağı istihsalinde kullanılan katkı maddeleri (additifler) nin Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı ihtiyacı için bu kuruluşların veya gerek göstermeleri üzerine bu kuruluşların akaryakıt ikmalini yapan müesseselere teslimi,” vergiden müstesnadır.

31.12.1885 tarih ve 18915 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği E Bölümünde Katma Değer Vergisi Kanunundan 3099 sayılı Kanun ile kaldırılan 17/3-c bendine ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Katma Değer Vergisi Kanununun 17’inci maddesine 3099 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi ile "Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin (27.09) tarife pozisyonunda yer alan ham petrol ile (27.10) tarife pozisyonunda yer alan akaryakıt ve yağların (38.19.29) tarife pozisyonuna giren yalnız petrol istihsalinde kullanılan kimyevi müstahzarlar ile (34.02.38.19) yalnız makina yağı istihsalinde kullanılan katkı maddeleri (additifler) nin Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı ihtiyacı için bu kuruluşlara veya gerek göstermeleri üzerine bu kuruluşların akaryakıt ikmalini yapan müesseselere teslimi" katma değer vergisinden istisna edilmişti.

Ancak aynı Kanuna eklenen geçici madde gereğince bu istisna uygulaması 31.12.1985 tarihinde son bulmuştur.

Buna göre, 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren söz konusu bent kapsamına giren işlemlere, genel hükümlere göre katma değer vergisi uygulanacaktır.”

Katma Değer Vergisi Kanunundan 3099 sayılı Kanunla kaldırılan milli savunma ve iç güvenlikten sorumlu kurumlara akaryakıt teslimlerinde istisna uygulamasına ilişkin düzenleme yeniden ihdas edilerek olağanüstü hal ve savaş hali durumlarında söz konusu kurumlara yapılarak akaryakıt teslimlerinde Bakanlar Kurulunca %0’a kadar akaryakıt oranlarını belirleme yetkisi verilmelidir.

2.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi

16.07.2004 tarih ve 5228 Sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin başlığı yapılan yeni düzenlemeye uygun olarak "Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna" şeklinde değiştirilmiş ve 5228 sayılı Kanunla 01.08.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu 13'üncü maddesine "f" bendi eklenmiştir. Söz konusu bent hükmü ile yerli firmaların ulusal güvenlik ihtiyaçlarının karşılanması için yapmış olduğu bent kapsamındaki teslim ve hizmetlere istisna getirilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi 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 hizmetlerin vergiden müstesnadır.

5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu 13'üncü maddesi son fıkrasına, 31.07.2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen hükümlerle Maliye Bakanlığının, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 19.01.2005 tarih ve 25705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 93 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği şekilde tespit edilmiştir.

2.2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu 15'inci maddesi gereği Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı gereğince Türkiye'de yapılacak inşa ve tesis işlerine dair kanun

02.07.1953 tarih ve 6095 sayılı Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlerine Dair Kanun 09.07.1953 tarih ve 8453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

05.06.1985 tarih ve 3215 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişik 1'inci maddesinde, Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatının Müşterek Enfrastrüktür Programı veya bu Teşkilatın veya yan kuruluşlarının veya Teşkilat üyesi devletlerden bazılarının oluşturduğu özel yatırım programları gereğince, Türkiye'de yapılması kararlaştırılan tüm inşa ve tesis* işleri ile sözü edilen programlara dahil projelerin mütemmimi olarak Türkiye tarafından yaptırılması gereken; mahalli kolaylıklar, restorasyon işleri ve milli katkı paylı ilave kapasite ve tesisler ile ivedilikle yapılmasına gerek görülüp Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatına ön finansman kaydı yaptırılmış olan tesisler, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve ekleri hükümlerine tabi olunmadan, Bakanlar Kurulunca tespit olunacak esaslar dairesinde ve bu işlerle görevli kılınacak Devlet daire ve müesseseleri ile İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları eli ile yaptırılacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Kanunun 13.06.1963 tarih ve 253 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişik 10'uncu maddesinde vergi, resim ve harçlardan mümkün olanlarının, birinci maddede mezkûr inşa ve tesis işlerinin maliyetine sirayetlerini kısmen veya tamamen önlemek ve sair mali mükellefiyetlerde gerekli kolaylığı sağlamak maksadiyle tedbirler ittihazına Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu belirtilmiştir.

01.02.1967 tarih ve 12516 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 09.01.1967 tarih ve 6/7543 sayılı Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlerine Dair Bakanlar Kurulu Kararının 13.09.1985

* Askeri limanlar ve hava meydanları yapım ve modernizasyon işleri de bu kapsamda olup kaynağını NATO Enfrastrüktür işleri gibi uluslararası anlaşmaya dayanarak yapılacak işler bu istisnadan faydalanabilir.

tarihinden geçerli olmak üzere 12.03.1986 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 85/10191 sayılı Kararla değiştirilen 4’üncü maddesinde;

“4-Aşağıdaki fıkralarda tadad olunan vergi, munzam vergi, resim ve harçlardan muafiyet sağlanacaktır. Bu vergi muafiyeti, Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı tarafından veya onun namına bir müteahhit tarafından yapılacak tesislerin etüt, proje ve inşası ile ilgili olarak onun namına bir müteahhit tarafından yapılacak tesislerin etüt, proje ve inşası ile ilgili olarak Türkiye’de yapılan giderlere aşağıda belirtilen şumul, esas ve usuller dairesinde uygulanacaktır.”

Aynı maddenin “II” bendi 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı kanun, ek ve değişiklikleri ile aşağıdaki gibidir.

“II- Katma Değer Vergisi :

Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri gereğince Katma Değer Vergisinin konusuna giren teslim ve hizmetlerin Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı gereğince Türkiye’de yapılacak tesislerin etüt ve proje inşası için Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatına veya onun namına 7/2864 sayılı kararda belirtilen yetkili makamlara yapılması, Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı veya onun namına iş yapan müteahhidin Müşterek Enfrastüktür Programı çerçevesinde yer alan tesislerin etüt, proje ve inşasına ilişkin teslim ve hizmetleri de Katma Değer Vergisinden müstesnadır.”

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 15’inci maddesinde diplomatik istisnalar düzenlenmiştir. Maddenin birinci bendinde vergiden müstesna teslim ve hizmetler düzenlenmiştir. Maddenin 1-b bendinde yapılan belirleme ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 15/2 bendinde ise; bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlerine Dair Kanun kapsamındaki teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu 15'nci maddesi hükümlerine tabidir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde istisna edilmiş işlemlerde indirimle ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Bu kanunun 11, 13, 14, 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.”

Uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası bir kuruluşla yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanununun 19 ve 15/1-b maddeleri gereğince Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun sözü edilen 15'inci maddesi kapsamındaki işlemler, aynı Kanunun 32'nci maddesinde belirtilen istisnalar arasında yer aldığından, uluslararası kuruluşlara, istisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin bünyesine giren vergiler, indirimin mümkün olmaması halinde, genel tebliğlerle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde iş yapan mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde istisnaların sınırı düzenlenmiştir. Söz konusu maddede diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümlerinin Katma Değer Vergisi bakımından geçersiz olduğu Katma Değer Vergisine

ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve Uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlerine Dair Kanunda belirtilen istisna hükümleri Katma Değer Vergisi Kanunu 19'uncu maddesine uygundur.

2.2.5. Katma Değer Vergisi Kanununda yapılan atıfla Gümrük Kanunu istisna hükümleri kaynaklı ulusal güvenlik kapsamında teslim ve hizmet yapan yurtdışı tedarikçi firmaların muafiyeti

Katma Değer Vergisi Kanununun beşinci bölümünde ithalat istisnasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Söz konusu bölümünde yer alan Katma Değer Vergisi Kanunu 16'ncı maddesinde, ithalat istisnasından yararlanacak mal ve hizmetler belirlenmiştir. Maddenin, 4503 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen ve 05.02.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "1/b" bendi düzenlemesi ile "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, (Bu Kanunun 11'inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)" vergiden müstesnadır.

Söz konusu bent hükmü ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesi hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin vergiden müstesna olduğu hususu ifade edilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanununun altıncı kısmında yer alan, özellik gösteren faaliyetlere ilişkin birinci bölümde, Gümrük Vergilerinden muafiyet ve istisna hükümleri düzenlenmiştir. Gümrük Kanununun 167'nci maddesi

hükümünde sayılan hallerde serbest dolaşıma sokulacak eşyanın gümrük vergilerinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır. *

Savunma ve iç güvenlik kapsamındaki unsurlara ilişkin düzenlemeler Gümrük Kanununu 167'nci maddesi 3'üncü bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu bent hükmü aşağıdaki gibidir.

“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,

b)Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyacı için bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan her türlü yardım malzemesi,

c)Emniyet Genel Müdürlüğü ile Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından emniyet ve gümrük muhafaza hizmetleri ihtiyacı için dış memleketlerden mubayaa ve ithal olunacak (a) bendinde yazılı araç, gereç ve silahlar ile bunların teferruatı,”

Gümrük Kanununun 167/3 bendi ile ulusal güvenlik kapsamındaki ithalatın Gümrük Vergilerinden muaf olduğu hususu belirtilmiştir. Aynı muafiyet düzenlemesine ilişkin Gümrük Yönetmeliğinin 543'üncü maddesinde de açıklamalar yapılmıştır.

23955 sayılı 5 Şubat 2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/53 sayılı 13 Ocak 2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı Ekinde, “Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna

* 4458 sayılı Gümrük Kanununun “ulaştırıcılıkta kullanılan eşya” başlıklı 167/9-d bendi gereğince; deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithali Gümrük Vergisinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi gereğince de Katma Değer Vergisinden müstesnadır. Milli savunma ve iç güvenlik kuruluşlarının deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesinin bu kapsamda vergiden müstesna olarak ithal edilebilirliği konusunda uygulamada tereddütler vardır. Bizce ilgili bentte sivil ulaşım araçları kast edilmiştir. Dolayısıyla milli savunma ve iç güvenlik kapsamındaki kuruluşlara ait deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalatı Gümrük Kanunu 167/9-d bendi kapsamında değerlendirilemez.

Tanınacak Haller Hakkında Karar” yer almaktadır. Söz konusu kararın Dördüncü Kısımında “Kamu Yararına Faaliyetlerde Bulunulmak Amacıyla İthal Edilen Malzeme ve Eşya” başlığı altında ilgili düzenlemeler birinci bölümde yer almaktadır. Genel Amaçlarla İthal Edilen Eşya bölümünde; “A. Milli Savunma ve İç Güvenlik Konularında İthal Edilen Eşya” hükümleri 50’nci madde ile düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Milli savunma ve iç güvenlik konularında; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü ihtiyaçlarının sağlanması için; Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla kurulmuş bulunan vakıflar ile sermayesinin yarısından fazlası bu vakıflara ait olan şirket ve müesseselerin yukarıda yazılı kuruluşlar tarafından verilecek siparişlerle ilgili olarak üretici sıfatıyla ithal etmeleri gereken ve miktarı ihtiyaç sahibi makam tarafından onaylanan her türlü silah, araç, gereç, ana malzeme, mühimmat, makine, elektronik veya elektrikli cihaz, alet ve teferruatları ile bunların üretimi, bakımı ve onarımında kullanılacak her türlü parça, yedek parça, mamul, yarı mamul madde ve malzemeler gümrük vergilerinden muafır.”

“Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar” ile milli savunma için yapılan ithalatlarda savunma unsurlarının kapsamı Gümrük Kanunundan geniş tutulmuştur. Özellikle elektronik veya elektrikli cihazların diğer savunma unsurlarından ayrı ifade edilmesi yerinde olup Katma Değer Vergisi Kanununda söz konusu unsurların yurtiçi teslimlerine ilişkin bir düzenlemenin olmaması dikkati çekmektedir.

2.2.6. Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-a bendi

Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3 bendi askeri amaç taşıyan istisnalar başlığını taşımakta olup “a” bendinde askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna olduğu hususu belirtilmiştir.

30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin F/3 bölümünde Katma Değer Vergisi Kanununun 17’nci maddesi 3’üncü bendinde yer alan askeri amaç taşıyan istisnalara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Bu maddenin 3. fıkrasının (a) bendi ile askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin, adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olmasıdır. Mesela, bir askeri tamir atölyesi askeri araçların tamir veya tadilatı dolayısıyla vergi hesabetmeyecek ancak tamir veya tadilatı üçüncü kişilere yaparsa, bedelli olup olmadığına bakmaksızın vergi hesabedecektir.*

Yani yukarıda sayılan silah araç ve teçhizatın, adı geçen kurumlara teslimi sırasında vergi hesabedilip alınmayacaktır.”

* Tebliğde; “Bu fıkranın (b) bendine göre Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğüne yapılan her türlü silah, araç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemler ile bunların bakım ve onarımında kullanılacak yedek parça teslimleri vergiden müstesnadır” şeklinde yer alan düzenleme 3297 sayılı Kanununun 18’inci maddesiyle geçerliliğini yitirmiştir. Bu nedenle de yukarıdaki metin içerisinde yer verilmemiştir.

2.2.7. Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 20'nci maddesi 1'nci bendi

01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5035 sayılı Kanunun 11'nci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununa geçici 20'nci madde eklenmiştir. Söz konusu maddenin 1'inci bendi aşağıdaki gibidir.

“4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”

Katma Değer Vergisi Kanunu 32'nci maddesinde; Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 20'nci maddesine atıf yapılmadığından ve Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 20'nci maddesinde iade yönünden özel bir düzenleme olmamasından dolayı kısmi istisna söz konusudur. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 20'nci maddesi kapsamında teslim ve hizmet yapanlara yükledikleri vergiler iade edilmemektedir. Bu nedenle de söz konusu yazılımların yurtdışından ithalinin daha cazip olabileceği durumu ortaya çıkabilmektedir.

III. BULGULAR

3.1. Denizcilik Sektörü Kapsamında Değerlendirmeler

Ülkemiz denizyolları bakımından büyük potansiyele sahiptir. 8333 km. uzunluğundaki kıyılarımızla Avrupa ülkeleri arasında en fazla kıyıya sahip ülkeler arasında yer almamız konunun önemini ortaya koymaktadır. Bununla beraber denizlerimizin açık denizlere Akdeniz aracılığıyla geçit vermesi doğal koşullarımız açısından durumumuza ayrı bir önem kazandırmaktadır. Ayrıca il ve ilçelerimizin %40'nın denize kıyısı vardır. Bütün bunlara rağmen ülkemizde yeterince doğal ve suni limanların bulunmayışı ülkemizde deniz ulaşımının gelişimini büyük ölçüde engellemiştir. Ayrıca ülkemizin üç tarafı denizlerle çevrilmiş olmasına, Asya ve Avrupa kıtaları arasında bir köprü gibi uzanmasına rağmen Türk Deniz Ticaretinin iyi durumda olduğunu söylemek mümkün değildir (Ahipaşaoğlu ve Arıkan, 2003).

Ülkemiz dış ticaretinin yaklaşık yüzde doksanı deniz taşımacılığı vasıtası ile gerçekleşmektedir ve denizcilik sektöründe 100,000'den fazla insan çalışmaktadır. Türkiye önemli ölçüde bir gemi inşa ve tamir kapasitesine sahiptir. Ağırlıkla İstanbul Tuzla bölgesinde bulunan ve toplam sayısı 43 olan özel tersaneler, Avrupa ülkeleri ve dünyanın diğer ülkeleri için, başta 3 bin ile 15 bin DWT (Dead Weight Ton; boş gemiyle, dolu gemi arasındaki ağırlık farkı) arasındaki küçük tonajlı kimyasal tankerler olmak üzere, 25 bin Dead Weight Tona kadar konteyner gemileri, çeşitli petrol gemileri ve mega yatlar olmak üzere her tip gemi inşasını gerçekleştirmektedir. Türkiye, dünyada üretilen küçük tonajlı kimyasal tankerlerin yüzde 40'ını inşa etmektedir. Bu gemiler başta Hollanda, Norveç, Almanya, İngiltere, İsveç, İspanya, Fransa, İtalya gibi Avrupa ülkeleri olmak üzere Polonya, Amerika Birleşik Devletleri, Rusya, Ukrayna ve Romanya'ya satılmaktadır. Türk gemi inşa sanayindeki büyümeyi görebilmek için, son dokuz senedir yapılan üretimin rakamsal karşılıklarına bakmak yeterli olup 1995'te Türk tersanelerinde sadece 17 gemi inşa edilmişken, bu rakam 2000 yılında 21, 2001'de 39, 2002'de 38 ve 2003 yılında da 44'e yükselmiştir. 2004 yılında ise blok inşaatı başlayan, kızak inşaatı süren, donatımda olan ve

kesin yapım sözleşmesi yapılmış olan toplam 113 gemi tamamlanarak dünya denizlerine girecektir (Uyanık, 2004).

Ülkemizin içinde bulunduğu bölgenin ekonomik merkezi olması için, etkin bir liman şebekesi ve taşımacılık filosu kurulması, mevcutların modernizasyonu ve genişletilmesi gereklidir. Gemi inşa sektörü Türk ekonomisine ülkenin en önemli döviz kazandıran sektörleri arasındadır. Gemi inşa sanayi, yeni gemi inşa, gemi onarımı, gemi söküm ve yat inşası gibi alanlarda faaliyet gösteren yüksek potansiyele sahip bir sektördür.

Savunma sanayi sektörü açısından denizcilik sektörünün önemi büyüktür. Bu nedenle de denizcilik sektöründeki gelişmeler savunma sanayimiz için de önem arz etmektedir. Savunma ve iç güvenlik unsurlarımız içerisinde yer alan deniz unsurları ve yan sanayimizdeki gelişme ile uluslararası pazarlardan yüksek pay alınması ülkemiz için önemlidir. Ancak denizcilik sektörünün vergi mevzuatından kaynaklanan sorunları nedeniyle ithalat karşısında tam bir rekabet eşitliği sağlanamamaktadır. Bu nedenle savunma sanayimiz ve denizcilik sektörümüz olumsuz etkilenmekte ve ülkemiz ekonomisi zarar görmektedir. Denizcilik sektöründe vergi mevzuatı kaynaklı sorunlar giderilerek sektörün ülkemizin ve savunma sanayimizin ihtiyaçlarını yerli katkı ile karşılar hale getirilmesi ve ithalat karşısındaki dezavantajlarının giderilmesi hedeflenmelidir.

3.2. Denizcilik Sektörü Açısından Katma Değer Vergisi Kanununda Taşıma Araçları İstisnası Kaynaklı Sorunlar

02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13’üncü maddesi ile denizcilik sektörüne vergisel teşvik sağlanmak amaçlanmıştır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesi ile “Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna” hükümleri düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin “a” bendi ile deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarına ilişkin istisna hükümleri düzenlenerek denizciliğimizin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Ancak söz konusu bent hükmü konulduğu günden itibaren çeşitli değişikliklere uğramış olup deniz taşıma araçlarına ilişkin istisna düzenlemesi denizcilik sektörümüzün taşıma araçları itibariyle tam olarak istisnadan faydalanmasına imkan verecek düzenlemeleri sağlayamamaktadır.

3.2.1.Katma Değer Vergisi Kanununun 13’a bendine ilişkin düzenlemeler süreci

3.2.1.1. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinin ilk şekli

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinin ilk düzenlemesinde; deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların inşası, tadili, onarım ve bakımına ilişkin teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna düzenlemesi ile ülkemizin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşvikine ve dış rekabete tahammül edebilecek bir duruma getirilebilmesine katkı sağlanması amaçlanmıştır (Demir, 2006).

3.2.1.2. 3174 sayılı kanunla yapılan değişiklik

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a maddesi 3174 sayılı Kanunla; “İnş edilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır” şeklinde değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklik ile 3065 sayılı Kanunda 13’üncü maddenin (a) bendi, araçların inşası, tadili, onarımı ve bakımına dair teslim ve hizmetleri istisna kapsamına almaktadır. Bu istisna düzenlemesi ile inş, tadil, bakım ve onarım faaliyetlerinde kullanılacak mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

3.2.1.3. 3297 sayılı kanunla yapılan değişiklik

3174 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra madde, 3297 sayılı Kanunla tekrar değişikliğe uğramıştır. Buna göre, “mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler” vergiden müstesnadır.

Söz konusu değişiklik ile; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 3174 sayılı Kanunla değişik 13’üncü maddesinin (a) bendi ile inş edilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır.

23 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; 3297 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 2 önemli değişiklik getirilmiştir.

1- Eski madde hükmü gereğince, kapsama giren araçların inş edildikten sonraki ilk teslimleri ile bunların tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmişken, yapılan değişiklik ile ilk teslimden sonraki el değiştirmeler de istisna kapsamına alınmıştır.

2- Değişiklikten önceki hükme göre, istisnadan faydalananın durumu ve bu araçların kullanım amacı istisna uygulanması için herhangi bir önem taşımamaktaydı. Yapılan

değişiklik ile istisna uygulaması mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları araçlar ile sınırlandırılmıştır. Buna göre şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için iktisap edilen araçların teslimleri ile bunlara tadil, bakım ve onarımı şeklinde verilen hizmetler istisnadan faydalanamayacaktır. Mükelleflerin işletmelerinde kullandıkları araçlar ise istisnadan faydalanabilecektir.

Kapsama giren araçları teslim edenler ile tadil, bakım ve onarımını yapanlar, alıcının bu araçları işletmede kullanacağını vergi dairesinden alacağı belgelerle tevsik etmek şartıyla vergi uygulamayacaklardır. Ancak araçların işletmede kullanılacağını Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'ndan alınan teşvik belgesi veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınan izin belgesi ile tevsik edilmesi halinde vergi dairesine başvurulmaksızın istisna hükümlerine göre işlem yapılacaktır.

Söz konusu araçları işletmelerinde kullanacaklarına dair yazı almak isteyen mükellefler, katma değer vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine başvuracaklardır. Vergi daireleri kendilerinde mevcut bilgilere göre, mükellefin işteğal konusunu, aracın mahiyetini göz önüne alarak ve gerektiğinde yoklama ve inceleme yoluna başvurarak araçların yük ve yolcu taşımacılığında veya işletme ihtiyaçları için kullanıldığının tespiti şartıyla bu durumu belirten bir yazıyı mükellefe vereceklerdir.

Örnekle açıklamak gerekirse; faaliyet konusu deniz taşımacılığı olan bir işletmenin, yük ve yolcu taşıma işinde kullanılacak bir deniz aracı iktisap etmesi halinde, söz konusu istisna hükmü geçerli olacaktır. Faaliyet konusu taşımacılık olmamakla birlikte bir otel işletmesinin müşterilerinin servis, gezi vb. ihtiyaçlarını karşılamak için bir tekne satın alması halinde bu tekne işletme ihtiyacında kullanılacağı için yine vergi uygulanmayacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, vergi dairesi ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan alınan yazı ve belgelerin aslı veya noterden onaylı bir örneği alıcı tarafından teslim veya tadil, bakım ve onarım hizmetini yapana verilecek, satıcılar ise bu belgeleri Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklayacak ve herhangi bir inceleme sırasında ibraz edeceklerdir.

Bu belgelere dayalı olarak istisna kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda Katma Değer Vergisi gösterilmeyecek, yukarıda belirtilen belgelere dayalı olarak ve araçlara ilişkin istisna kapsamında işlem yapıldığını belirten bir şerh konulacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar ithalat işlemleri için de geçerlidir. Sözü edilen 13. madde kapsamına giren araçları ithal edenlerin, yukarıda belirtilen belgeleri ilgili gümrük idaresine ibraz etmeleri halinde bu araçların ithalinde 3065 sayılı Kanun'un 16/1-a maddesi gereğince katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Vergiden müstesna olarak yapılan bu ithalat işlemi 3065 sayılı Kanun'un 46. maddesine 3099 sayılı Kanunla eklenen 6. fıkra kapsamına girmediğinden, ithalat sırasında teminat uygulaması da söz konusu olmayacaktır.

3.2.1.4. 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklik

3297 sayılı Kanunla değişiklikten sonra madde, 06.07.1994 tarih 21982 sayılı Resmi Gazetemde yayımlanan 4008 sayılı Kanunla bir defa daha değişikliğe uğramıştır. Maddenin değişen şekli uyarınca; 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 ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler vergiden müstesna hale gelmiştir.

Bu madde ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde bir değişiklik yapılarak, araçlara ilişkin istisna uygulamasına sınırlama getirilmiştir. Maddenin değişiklikten önceki şekline göre, mükelleflerin işletme olarak kullanmak üzere satın aldıkları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların yanı sıra işletmesinde kullanmak için yaptıkları söz konusu araç alımları da Katma Değer Vergisi istisnası kapsamındaydı.

Yapılan düzenlemede istisnanın amacı bu araçların doğrudan "işletme" olarak kullanılmak amacıyla iktisaplarını teşvik etmektedir. Yapılan yeni düzenlemede, mükellefin "işletme" olarak kullanılanlar dışındaki amaçlarla işletmeleri için yapacakları söz konusu araç alımları Katma

Değer Vergisi istisnası kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bu tür araçların işletmek amacıyla iktisap edenler dışındaki mükelleflerce iktisabı ise istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak, genel işletme ihtiyaçları veya özel kullanım amacıyla firma adına yapılan araç alımlarının teşviki istisnanın amacına uygun düşmemektedir.

Bu durumda, yukarıda sözü edilen araçlar ile nakliyecilik yapan bir mükellef, bu araçların iktisabında Katma Değer Vergisi ödemeyecektir. Söz konusu araçların işletmenin genel ihtiyaçları veya özel kullanım amacıyla satın alınması halinde ise Katma Değer Vergisi ödenecektir.

Değişiklik öncesinde yat, kotra, helikopter, uçak ve benzeri. araçların “işletme” olarak kullanılmak yerine, işletmenin genel amaçları içinde kullanılması da istisnadan yararlandırılıyordu. Yapılan düzenleme ile firmaların genel işletme ihtiyaçları veya özel kullanım amacıyla firma adına yapılan araç alımlarının teşviki istisna kapsamı dışına çıkarılmıştır.

3.2.1.5. 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklik

Katma Değer Vergisi Kanununun 4108 sayılı Kanunla değişen ve 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 13/a maddesi ile; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler vergiden müstesna tutulmaktadır.

4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile söz konusu araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alışları da istisna kapsamına alınmıştır. Söz konusu madde gerekçesinde açıklandığı üzere; deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili olarak satın alınan mal ve hizmetlere ödenen Katma Değer Vergisi mükelleflere iade edilmektedir. Ancak bu araçların imal ve inşası çok uzun bir süre içinde gerçekleşebildiğinden, bu işlemlerin yapılmasıyla ilgili alış ve giderlere ait vergiler uzun bir

süre mükelleflerin üzerinde kalmaktadır. Mükelleflerin başlangıçta bu araçların imal ve inşasına ait giderler dolayısıyla katma değer vergisi yükünden arındırılması öngörülmekte ve bu yolla finansman sıkıntısının giderilmesi amaçlanmaktadır.

3.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinin yürürlükteki hali

Katma Değer Vergisi Kanununun 4108 sayılı Kanunla değişen ve 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürüdüğü giren 13'üncü maddesinin (a) bendine göre; "Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler" Katma Değer Vergisinden müstesna tutulmaktadır.

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere;

-bu araçların teslimi,

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

-bu araçların imal ve inşası ile ilgili teslim ve hizmetler,

istisna kapsamında yer almaktadır.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununa göre, teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, Kanunun 16/1-a maddesi ile vergiden müstesnadır. Bu nedenle maddede sayılan araçların, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil bakım ve onarım hizmetlerinin ve imal veya inşası ile ilgili teslim ve hizmetlerin ithali de istisna kapsamındadır.

İndirim hakkını engelleyen bir düzenleme bulunmaması, indirilemeyen Katma Değer Vergisinin bu işlemleri yapanlara Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi gereğince iade olunması nedeniyle araçlarla ilgili istisna tam istisna niteliğindedir. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a maddesi kapsamında vergi istisnasından yararlanılması halinde bu işlemlere ait girdi vergilerin öncelikle beyanname üzerinden indirilmek suretiyle arındırılması, bu şekilde indirimin mümkün olmaması halinde iade esasları çerçevesinde iade edilmesi gerekecektir (Demir, 2006).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/1-a bendine ilişkin düzenlemeler; 13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi 48 No'lu Genel Tebliği yapılmıştır. Söz konusu Tebliğin A-1 bölümünde; "Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan "ana motor"lar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacaktır." ifadesine yer verilmiştir.

Deniz taşıma araçlarının teslimlerinde Katma Değer Vergisi istisnasının uygulanabilmesi için araçların tesliminin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması şarttır. Söz konusu araçların özel mülk olarak iktisap edilmesi ve kullanılması halinde istisna uygulanmayacaktır. Bu konudaki mevcut hukuksal düzenlemeden "doğrudan gelir getirici faaliyette bulunan" mükelleflere istisnanın uygulandığı görülmektedir. Ancak denizcilik sektörünün geliştirilmesi için yapılacak yasal düzenlemelerle istisnanın kapsamının gelir getirici faaliyette bulunsun bulunmasını tüm mükellefleri kapsamaması gerekmektedir.

Araçların bir iktisadi işletme için iktisap edilmesi halinde, mükellefin iştiğal konusuna bağlı olarak aracın kullanım şekline de bakılacaktır. Araçlar, işletme yöneticisi ve personelinin veya işletmesiyle ticari ilişkide bulunan alıcı ve satıcıların taşınması gibi amaçlarla kullanılacak ise veya iktisap edildikten sonra bu gibi amaçlarla kullanılıyor ise araç teslimleri için istisna uygulanmayacaktır.

Buna mukabil araç, bedel karşılığı; yük ve yolcu taşımak, reklam hizmeti vermek, ilaçlama yapmak ve benzeri faaliyetlerde bulunmak veya bu amaçlar için kiralanmak suretiyle kullanılmak üzere iktisap edilmekte ve bu amaçlara uygun olarak kullanılmakta ise, bu faaliyetlerin işletmenin asli iştiğal konuları arasında yer alması koşulu ile istisna uygulanabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerle mutad ve sürekli olarak uğraşılması şarttır. İştiğal konuları arasında gösterilseler bile bu faaliyetlerin hiç icra edilmemesi yada arızı olarak icra edilmesi halinde, araçların tesliminde Katma Değer Vergisi uygulanacaktır.

İşe yeni başlayacak olanlar ile bu faaliyetleri yeni icra edecek olanlara istisna uygulanabilmesi için sayılan faaliyetlerin iştiğal konuları arasında yer alması, faaliyetin gerektirdiği organizasyonun kurulmuş olması ve zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 06.05.1992 tarih ve 42094 sayılı yazısına göre; söz konusu araçların teslimi için getirilen istisnadan bunları şahsi ihtiyaçlarında kullanacak olanların yararlanmaları önlenmek istenmiştir. Bu nedenle, Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde belirtilen araçların, özel ihtiyaçlar ve şahsi amaçlar için kullanılması hariç olmak üzere, gerek satılmak gerek kiralanmak, gerekse taşımacılık yapmak üzere satın alınması halinde, bahsi geçen maddeyle düzenlenen istisna kapsamında işlem yapılabilecektir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 08.12.1995 tarih ve 7196 sayılı özelgesine göre; istisna, Katma Değer Vergisi mükelleflerine yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanacak olup, Katma Değer Vergisi mükellefi olmayanların istisnadan yararlanması mümkün değildir. Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-a maddesine göre yurt içinde teslimleri istisna kapsamına giren malların ithali de vergiden müstesnadır. Buna göre araçların ithalinde de yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde istisna uygulanacaktır.

3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendi uygulamasına ilişkin örnekler

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 iştiğal 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 helikopter teslimi ve bu helikoptere verilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır. Bu helikopterle arızı olarak bedel karşılığı taşımacılık yapılması da istisna uygulanması için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için taşımacılığın mükellefin asli iştiğal konuları arasında yer alması ve mutad ve sürekli olarak yapılması zorunludur.

Satmak üzere bir yat inşa eden tersane işletmesinin bu imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımları Katma Değer Vergisinden müstesnadır. Bu yat inşa edildikten sonra, özel kullanıma konu edilmek üzere bir şahsa satılırsa, bu teslimde istisna uygulanmayacaktır. Bu teslimin vergiye tabi olması, imal ve inşa ile ilgili mal ve hizmet alımlarının da vergiye tabi olmasını gerektirmeyecektir.

Bir tersane işletmesi, taşımacılık işiyle uğraşan (A) firmasının siparişi üzerine bir gemi inşa ediyorsa bu geminin imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alışlarında faturanın (A) firması adına düzenlenmesi halinde istisna uygulanacak, tersane adına düzenlenmesi halinde ise istisna uygulanmayacaktır. Tersane işletmesinin imal ve inşa ile ilgili olarak (A) firması adına düzenlediği teslim veya hizmet faturalarında da Katma Değer Vergisi hesaplanmayacaktır.

Balıkçı teknelerinde kullanılan "ana motor"ların, balıkçılık kooperatifleri tarafından ithali veya yurt içinden satın alınmasında ve kooperatifler tarafından üyelere tesliminde Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 20.05.1997 tarih ve 4062 sayılı özelgesine göre; deniz motosikleti, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları ve motorsuz lazer yelkenli teknelerin deniz aracı kapsamında değerlendirilebileceği, buna göre, sürat teknelerinin Kanununun 13/a maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, istisna yazısının bağlı bulunulan vergi dairesinden talep edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 30.09.1996 tarih ve 46020 sayılı yazısına göre; jet-skilerin deniz aracı kapsamında değerlendirileceği ifade edilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 01.07.1995 tarih ve 43773 sayılı özelgesine göre; fiberglas gezi teknesi, balıkçı teknesi ve sandal deniz taşıma araçları arasında yer aldığından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesi uyarınca bu araçların teslimi ile tadili, onarımı ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 21.09.1995 tarih ve 5159 sayılı özelgesine göre; faaliyetin gerektirdiği organizasyon ile ilgili zorunlu resmi işlemler için yetkili mercilere yapılan başvuruların vergi dairesine tevsik edilmesi şartıyla gezi teknesinin alımında ve onarımında Katma Değer Vergisi istisnası uygulanabilecektir. Söz konusu teknenin işletmenin ticari faaliyeti doğrultusunda sürekli ve mutad olarak kullanılıp kullanılmadığının belirli aralıklarda defter ve belgeler üzerinden ayrıca yoklama ile tespitinin yapılması gerekmektedir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 24.11.1999 tarih ve 6829 sayılı özelgesine göre; deniz araçlarında kullanılan malzemelerin (hidrolik dümen makineleri, zincir ve çekme ırgatları) teslimi, inşası tamamlanmış mevcut deniz araçları için yapılıyorsa Katma Değer Vergisi tahsil edilmesi gerekmektedir. İnşaatı tamamlanmamış deniz araçları için malik sıfatı ile bu araçları inşa eden veya ettiren gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükelleflerine bu aksam ve parça teslimlerinde ise bağlı oldukları vergi dairesinden aldıkları istisna yazısının noter tasdikli örneğinin satıcıya ibraz edilmesi halinde Katma Değer Vergisi hesaplanmayacaklar. İstisna yazısının bir örneği düzenlenen faturanın satıcıda kalan nüshasına eklenecektir.

Maliye Bakanlığı'nın 11.02.1991 tarih ve 10838 sayılı özelgesine göre; istisna hükmü sadece deniz, hava ve demir yolu taşıma araçlarına yönelik olup, bu araçlarda kullanılan ağ, makine, radar, telsiz gibi diğer araçların adı geçen birlikler tarafından satın alınması veya ithal edilmesi işlemi Kanununun 13/a maddesi kapsamına girmemekte, dolayısıyla Katma Değer Vergisine tabi bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın 21.01.1987 tarih ve 4867 sayılı özelgesine göre; araçlara ilişkin istisna uygulaması mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları araçlar ile sınırlandırılmış olup, şahsi servet konusu olan ve zati ihtiyaçlar için iktisap edilen araçların teslimlerinde Katma Değer Vergisi istisnası uygulanmayacak, mükelleflerin işletmelerinde kullanacakları araçların tesliminde ise istisna kapsamında işlem yapılacaktır. Buna göre, mükellefin faaliyet konusu deniz taşımacılığı işleri olmaması ve sözü edilen taşıtın müessesenin ana faaliyet konusu ile doğrudan doğruya ilgili bulunmaması nedeniyle, konukların hizmetine verilmek üzere alınacak tekne teslimine aynı Kanununun 13'üncü maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün değildir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 27.10.1995 tarih ve 6071 sayılı özelgesine göre; jeneratör, radar gibi malzemeler inşası tamamlanmış mevcut bir yata kullanılmak üzere ithal edileceğinden Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 15.01.1996 tarih ve 97 sayılı özelgesine göre; Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde sayılan araçların imal ve inşası tamamlandıktan sonra, bunların kullanımı veya tadil bakım ve onanını sırasında her türlü aksam, parça ve malzeme teslimlerine istisna uygulanmayacaktır. Bunun yanında, faaliyetleri bu araçların kiraya verilmesi veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin, bu araçlarda hareket ettirici rol oynayan sadece "ana motor" alımları veya kendileri tarafından ithalleri bağlı oldukları vergi dairesinden bu konuda aldıkları belgenin noter tasdikli örneğini ibraz etmeleri halinde yine 13/a maddesine göre katma değer vergisinden istisna olacaktır. Bu nedenle, satılmak üzere ithal edilecek deniz motoru ve gemi malzemelerinin ithalleri sırasında katma değer vergisi istisnasının tatbiki mümkün bulunmamaktadır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 21.09.1995 tarih ve 5160 sayılı özelgesine göre; istisna kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları girmektedir. Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanmaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan ana motorlar, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden istisna kapsamı içinde yer alacaktır. Sarılmak üzere bir gemi can emniyeti malzemesi olan şişme botun ithal edilmesi işlemi Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 02.09.1996 tarih ve 6189 sayılı, 01.10.1997 tarih ve 7309 sayılı özelgelerine göre; Türkiye'de Katma Değer Vergisi mükellefiyeti bulunan kişi ve kuruluşların esas işgal konuları kapsamında mutat ve sürekli olarak kiraya vermek suretiyle veya bizzat işlettikleri gemileri için verilen tadilat, bakım ve onarım hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu hizmetlerin ifası için zorunlu olan yedek parça veya buna benzer mallar kullanılması halinde bu malların teslimi değil, bir hizmet ifası söz konusu olduğunda kullanılan malzemelere ait bedellerin hizmet bedeline dahil edilmesi ve bu şekilde fatura düzenlenmesi ve bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinden aldıkları istisna yazısının aslı veya noter onaylı örneğine istinaden Katma Değer Vergisi hesaplanmaması gerekir.

İstanbul Defterdarlığı'nın 16.10.1996 tarih ve 7122 sayılı özelgesine göre; aracın imalatı ile doğrudan ilgili alımların vergiden istisna olacağı tabiidir. Aracın imali ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte, verilen hizmetin gerekli kıldığı ve aracın imaline ait projede gerekli tesisatın kurulmasına imkan verecek şekilde yerleri belirlenen ve montajı zorunlu olan malların tesliminde de istisna uygulanacaktır.

3.3. Deniz Araçlarına Ait Donatım ve İşletme Malzemesi İthalatı

Katma Değer Vergisi Kanununda ithalde doğan Katma Değer Vergisi için istisna düzenlemeleri ile bazı unsurların ithali teşvik edilmektedir. Ancak ithali teşvik edilen unsurların bir kısmının yurtiçinde teslimleri istisna kapsamında olmadığından dolayı deniz araçlarına ait donatım ve işletim unsurlarının ithalat karşısındaki rekabet şansı olamamaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu 167/9-d bendi ile ulaştırmacılıkta kullanılan deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalinin Gümrük Vergilerinden muaf olduğu hususu düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ile de bu unsurların ithalinin Katma Değer Vergisinden müstesna olduğu ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a bendi ile deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemelerinin, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri nedeniyle olması halinde istisna kapsamında olup bu araçların bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan donatım ve işletme malzemelerinin teslimleri istisna kapsamında değildir. Dolayısıyla deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemelerinin ithali daha avantajlıdır. Bu durum ise denizcilik gücümüz ve ekonomik gelişimimiz açısından olumsuz bir durumdur.

Katma Değer Vergisi Kanununun beşinci bölümünde ithalat istisnasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Söz konusu bölümünde yer alan Katma Değer Vergisi Kanunu 16'ncı maddesinde ithalat istisnasından yararlanacak mal ve hizmetler belirlenmiştir.

Maddenin 4503 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen ve 05.02.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 1/b bendi düzenlemesi hükmü ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesi* hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin vergiden müstesna olduğu hususu ifade edilmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu 167/9 bendinde, muafiyet kapsamındaki ulaştırmacılıkta kullanılan eşya ile ilgili belirlemeler yapılmış, d bendinde deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalinin Gümrük Vergilerinden muaf olduğu hususu düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesi hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin vergiden müstesna olması nedeniyle ulaştırmacılıkta kullanılan eşyanın ithalinde Katma Değer Vergisi istisnası tanınmıştır.

23955 sayılı 5 Şubat 2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/53 sayılı 13 Ocak 2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı Eki "Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar" içeriğinde "Deniz ve Hava Ulaşım Araçlarına Ait Donatım ve İşletme Malzemesi" hakkında açıklamalar yapılmıştır. Kararın 106'ncı maddesinde milli ulaşım araçlarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddenin 1'nci bendi ile milli deniz ve hava gemilerinin, yabancı limanlarda ve meydanlarda yalnız kendi ihtiyaçları için aldıkları donatım eşyası ve işletme malzemesinin gümrük vergilerinden muaf olduğu belirtilmiştir. Söz konusu kararın 107'nci maddesinde yabancı ulaşım araçlarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; yabancı deniz ve hava gemilerinin kendilerine mahsus olarak içlerinde getirdikleri veya Türk limanlarından aldıkları serbest dolaşıma girmemiş donatım eşyası ve işletme malzemesinin gümrük vergilerinden muaf olduğu ve donatım eşyası ile işletme malzemesinin cins ve nevilerinin Ulaştırma Bakanlığı ve Müsteşarlıkça tayin ve tespit olunacağı belirtilmiştir.

Nitekim aynı konuya ilişkin Gümrük Kanunu dışında yapılan özel düzenleme ile ithalatta teşvik uygulamasına dönük, 21.01.1982 tarih ve 17581 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin

* (5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç.

Teşviki Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde; "Yurt dışında inşa suretiyle veya hazır olarak satın alınan gemilerle, 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 ve ithalde alınan diğer vergi ve resimlerden (damga resmi dahil)" muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu 167/9-d bendinde ve Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar içeriğinde belirtilen deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithali Gümrük Vergilerinden muafır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi gereğince de söz konusu eşyanın ithali Katma Değer Vergisinden ve Özel Tüketim Vergisinden müstesnadır.

Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu istisnaları nedeniyle ithalatta Gümrük Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ödenmeyecektir. Ancak mükelleflerce aynı unsurların yurtiçinden tedarikinde böyle bir teşvikten söz etmek mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde böyle bir teşvik sağlanmasına rağmen ana unsurlar kısmen (tebliğ düzenlemesi ile sadece ana motorlar) istisnadan faydalanabilir. Bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanamaz. Dolayısıyla söz konusu unsurların ithali daha cazip olmakta ve yerli deniz ve hava araçları sanayimizin gelişimi mevzuattan kaynaklanan nedenlerle engellenmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ve Gümrük Kanunu 167/9 bendi nedeniyle, deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalatı teşvik görmektedir. Bunun nedenlerinden birisi de taşıma araçlarına ilişkin istisnaları düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a hükmünün yetersizliği olup sonucunda da yurtiçinden tedarik dezavantajlı durumdadır.

Savunma kuruluşları dikkate alındığında Katma Değer Vergisi 13/f bendi hükümleri ile kısmen de olsa rekabet eşitsizliği önlenmiş durumda olup yeterli değildir. Nitekim kamu kurumlarının deniz ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi alımları, Katma Değer Vergisi 13/a bendi hükmünün kamu kurumlarını kapsamaması nedeniyle istisna dışında kalmaktadır. Gümrük Kanunu 167/9 bendinde, deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithallerinin ulaştırıcılıkta kullanılan eşya niteliğinde olması gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla kamu kurumlarının fonksiyonları düşünüldüğünde ticari amaçlı yük veya yolcu ulaştırması dışındaki unsurların bu maddede sayılan teşvikten faydalanamayabileceği durumu ortaya çıkabilmektedir.

Nitekim Gümrük Kanununun 167/3'üncü bendindeki bazı kurumlar deniz ve hava araçlarına ait donatım ve işletme malzemelerini ithal ederken teşvikten faydalanırken bazıları yine mezkur maddenin hükümleri nedeniyle faydalanamamaktadır. Aynı nedenlerle ulaştırma işi ile uğraşmayan ve iç güvenlik kapsamında kullanılan söz konusu taşıtlar istisnadan faydalanamamaktadır. Bu durum ise aynı zamanda Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden de aleyhte bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

3.4. Katma Değer Vergisi Kanununda Ulusal Güvenlik Harcamaları İstisnası Kapsamında Denizcilik Sektörüne İlişkin Değerlendirmeler

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-b bendi gereği, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167/3'üncü bendi kapsamında yapılan savunma ve iç güvenlik kapsamındaki teslim ve hizmetlerin yurtdışında yerleşik firmalar tarafından sağlanması halinde ithalatçı firmalar Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanmakta, aynı teslim ve hizmetlerin yerli firmalarca yapılması durumunda Katma Değer Vergisi yükümlülüğü getirilmekte ve bu durum ithalatçı firmalara avantaj sağlamaktaydı. Rekabet şartlarının düzeltilmesi ve yerli firmalar aleyhine işleyen uygulamanın sona erdirilmesi amacıyla ithalatçı firmaların yararlandığı savunma ve iç güvenlik kapsamındaki ithalattaki Katma Değer Vergisi muafiyetinden yerli firmaların da yararlanması 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen 13/f bendi ile kısmen sağlanmıştır. Ancak bir kısım teslimler Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f kapsamında istisna olmadığı için söz

konusu unsurların ithali halen daha cazip haldedir. Bu durum savunma sanayimizin ve bağılı sektörlerin gelişimini ve ekonomik kaynaklarımızın verimli kullanımını engellemektedir.

3.4.1. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile ulusal güvenlik harcamaları istisnasına ilişkin açıklamalar

16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin başlığı yapılan yeni düzenlemeye uygun olarak "Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna" şeklinde değiştirilmiş ve 01.08.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Katma Değer Vergisi Kanunu 13'üncü maddesine "f" bendi eklenmiştir. Söz konusu bent hükmü ile yerli firmaların ulusal güvenlik ihtiyaçlarının karşılanması için yapmış olduğu bent kapsamındaki teslim ve hizmetlere istisna getirilmiştir. Söz konusu istisna hükmü ile Katma Değer Vergisi Kanunu 32'nci maddesine dayanarak mükelleflere yüklenim konusu yapmış oldukları girdi vergiler nedeniyle iade alma hakkı doğmuştur. Böylece yerli sanayimizin ithalat karşısındaki dezavantajlı durumu ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununa 16.07.2004 tarih ve 5228 Sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile eklenen Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile 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 vergiden müstesnadır.

5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu 13'üncü maddesi son fıkrasına 31.07.2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen hükümle Maliye Bakanlığının,

istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ifade edilmiştir.

5228 Sayılı Kanununun 14'üncü maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen 13/f bendinin gerekçesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“İç ve dış güvenlik kuruluşlarına millî savunma ve iç güvenlik ihtiyacı için yapılacak silah, makine, cihaz , sistem ve benzeri alımların teslim ve hizmetler ile bu işlemleri yapacak olanlara işlemle ilgili olarak ifa edilecek teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır. Maddede sayılan malların yurt dışından temin edilmesi, Katma Değer Vergisi ve Gümrük Kanunu hükümlerine göre istisna kapsamına girmekte, bu malların yurt içinden temininde ise Katma Değer Vergisi uygulanması gerekmektedir. Bu durum, sözü edilen alımlarla ilgili ihalelere katılmak isteyen yerli sanayi kuruluşlarımız aleyhine bir rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. İleri teknoloji gerektiren, istihdam, katma değer ve döviz kazandırıcı özellikleri itibariyle büyük imkânlar vadeden savunma sanayiinin ülkemizde gelişimini olumsuz yönde etkileyen bu rekabet eşitsizliğinin giderilebilmesi için, sözü edilen malların yurt içi teslimleri de ithalata paralel olarak istisna kapsamına alınmıştır. Uluslararası ihalelere konu olan iç ve dış güvenlik amacına yönelik mal ve hizmetlerin yurt içi ve yurt dışı alımlarda Katma Değer Vergisi farkını ortadan kaldıran böyle bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur.

Diğer taraftan maddeye ilave edilen fıkra hükmü ile de Maliye Bakanlığına maddede düzenlenmiş bulunan istisnaların kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme konusunda yetki verilmektedir.”

Kanunun gerekçesinde savunma sanayi sektöründe üretim yapan yerli sanayi kuruluşlarının Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi hükmünden kaynaklanan dezavantajlarının giderilmesi amacı ifade edilmiştir. Ancak kanun maddesinin ve ithalata ilişkin hükümlerin düzenlendiği Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b, Gümrük Kanunu 167/3 bendi düzenlemeleri ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi hükümleri incelendiğinde görüleceği üzere savunma sanayimizin ve ilgili diğer sektörlerin ithalat karşısında Katma

Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile tam olarak desteklenemediği ve Katma Değer Vergisi 13/f bendindeki eksiklikler nedeniyle yeni sıkıntılarının oluşacağı görülmektedir.

3.4.2. Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik harcamaları istisnası kapsamında 13/f bendinde ifade edilen hususlara ilişkin denizcilik sektörü kapsamında değerlendirmeler

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile 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 Katma Değer Vergisinden müstesnadır. Dolayısıyla kanun maddesinde ifade edilen istisnanın kapsamı yukarıda sayılan savunma ve iç güvenlik unsurlarıyla sınırlıdır.

Kanun metninde yukarıdaki unsurların birebir yer alması nedeniyle istisnanın kapsamı sınırlandırmıştır. Bu nedenle de yukarıda ifade edilen unsurlar dışındaki savunma ve iç güvenlik unsurlarının yurtiçi teslimi istisna kapsamının dışında kalmaktadır. Bu ise savunma sanayimiz ve bağlı sektörlerin gelişimi için olumsuz bir durumdur. Dolayısıyla kanun metni ile söz konusu sektörlerin ithalat karşısındaki vergi mevzuatından kaynaklanan dezavantajları tam olarak giderilememekte ve kanun gerekçesinde ifade edilen amaçlar tam olarak sağlanamamaktadır. Çünkü kanun maddesinde özel olarak unsurların ifade edilmesi nedeniyle, kanun metninde ifade edilmeyen aynı amaçları sağlamaya yönelik diğer unsurların istisnadan faydalanması imkanı kalmamıştır. Bu nedenle de kanun gerekçesinde yer alan amaçların sağlanması için istisnanın kapsamı yeterli değildir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi düzenlemesinin revize edilmesine ve istisnanın kapsamının genişletilmesine acil ihtiyaç vardır. Gerekli düzenlemeler yapıldığında özellikle savunma ve iç güvenlik kurumlarının istisna kapsamındaki unsurların tamamını iç piyasadan tedarik etmelerinin ve iç pazara yönelmelerinin önü tamamen açılmış olacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde yer alan istisnanın kapsamına, milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için gemi denizaltı ve benzeri araçlar ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler de girmekte olduğundan söz konusu teslim ve hizmetlere olan iç talep ithalattaki dezavantajların azaltılması nedeniyle artacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde ifade edilen, savunma ve iç güvenlik kurumlarının yapacakları istisna kapsamındaki alımlarla ilgili denizcilik sektörünün direkt etkileneceği kuşkusuzdur. Dolayısıyla öncelikli olarak gemi, denizaltı inşa endüstrisi ve yan sanayi gelişme gösterecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde istisnadan faydalanacak unsurlar içerisinde savunma ve iç güvenlik kapsamındaki araçlar sayılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde istisna kapsamına giren deniz araçlarına ilişkin belirlemeler yapılmıştır. Buna göre kanun maddesinde istisnadan faydalanacak deniz araçları sadece gemi, denizaltı ve benzeri araçlardır. Dolayısıyla, istisna hükmünden yararlanacak deniz araçları gemi ve denizaltıdır. Bu unsurların dışında kalan araçlar ve diğer donanımlar istisna hükmünden faydalanamayacak ancak ithal edilmesi durumunda ithalat istisnasından faydalanacaktır. Bu durumda ise yabancı firmalara vergi mevzuatımızdan kaynaklanan nedenlerle rekabet avantajı vermekteyiz.

İstisnanın kapsamında yer almayan ileri teknoloji, yüksek maliyetli ve denizcilik sektörünü de direkt ilgilendiren savunma ve iç güvenlik kurumlarının ihtiyaçları olan liman donatım ve işletim araçları, simulatörler, küresel yön bulma aletleri, radar, sonar, erken uyarı sistemleri, test-kalite kontrol, ölçüm ve eğitim gereçleri ve benzeri ile gemi niteliği taşımayan mavna/şat, yüzer havuz, yüzer köprü, yüzer iskele, fener platformu, motorbotlar gibi unsurlar kanun maddesinde sadece gemi ve denizaltının istisna kapsamında ifade edilmesinden dolayı istisna kapsamı dışında kalmaktadır. Söz konusu unsurlar savunma sanayi ve denizcilik sektörleri için istisna kapsamında olması gerekli olduğu halde istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde ifade edilen istisna, savunma sanayi ve denizcilik sektörü kuruluşlarına ithalat karşısında tam bir rekabet eşitliği sağlayamamaktadır. Savunma Sanayi ve denizcilik sektörlerimizin ithalat karşısındaki rekabet

eşitsizliğinin giderilmesi için Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi kapsamı genişletilmelidir.

Kanun metninde sadece gemi ve denizaltının ifade edilmesi nedeniyle istisnanın gerekçesinde belirtilen amaçlara ulaşmak kısıtlanmış ve istisna hükmünün kapsamı sınırlandırılmıştır. Kanun koyucu yanlış bir değerlendirme yaparak, geniş bir istisna getirme ümidiyle araçları birebir saymış olabilir. Bu nedenle de Katma Değer Vergisi 13/f bendine “ve benzeri” şeklinde bir ifade yerleştirilmiştir. Ancak; “ve benzeri” ifadesinden yola çıkarak gemi veya denizaltı niteliği ve fonksiyonu dışındaki araçlara istisna tanınması mümkün değildir. Örneğin; howcraft türü amfibi karada ve denizde hareket eden bir aracın maddede sayılan “gemi” kavramı içerisinde olacağı, deniz yüzeyinden kalkış yapabilen hava araçlarının “uçak” kavramı içerisinde olacağı şüphesizdir. Ancak, yerli katkı ile üretilen deniz botlarının, yüzer havuzların gemi ve denizaltı niteliğinde olmaması nedeniyle istisnadan yararlanamayacağı düşündürücüdür.

3.5. Denizcilik ve Savunma Sanayi Sektörlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a, 13/f ve 16/1-b Bentleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergi kanunlarında denizcilik sektörlerine ilişkin yapılan düzenlemelerle ticaret filosunun geliştirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca savunma ve iç güvenlik kapsamındaki deniz araçlarının da ithali teşvik edilmiştir. Ancak denizcilik sektörünü bütün olarak kavramadan ve özellikle yerli sanayimiz aleyhindeki mevzuat uygulamaları revize edilmeden söz konusu stratejik sektörlerde bir gelişme beklemek mümkün değildir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi “a” bendi ile denizcilik sektöründe bazı teslim ve hizmetlerin vergiden istisna edilerek sektörlerin teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu teşvik nedeniyle doğan istisnadan ulusal savunma görevini ifa eden kuruluşlar ile diğer kamu kurumları, Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinin sadece ticari araçların istisnadan faydalanması durumunu düzenlediği için, özel mülk niteliğindeki deniz araçları ve kamu kurumlarının deniz araçları istisnadan faydalanamamaktaydı. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinden önce söz konusu

savunma araçlarının Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ve Gümrük Kanunu 167'nci maddesi ile sadece ithalatı istisna olup yurtiçi teslimlerinde Katma Değer Vergisi yükümlülüğü doğmakta idi. Bu durum ise yerli sanayimizin aleyhine bir durum oluşturmaktaydı. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile gemi, denizaltı gibi deniz araçlarının milli savunma ve iç güvenlikten sorumlu kuruluşlara teslimlerinde istisna tanınmıştır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendi ve 13/f bendi kapsamı dışında olan kamu kurumlarının istisnadan faydalanması halen mümkün olamamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/1-a bendi 02.06.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunun 33'üncü maddesiyle değişen bent ile aşağıdaki gibidir.

“Madde 13; Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

a)Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,”

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/1-a bendine ilişkin düzenlemeler; 13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi 48 No'lu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu tebliğin A bölümünde “Araçlara İlişkin İstisna”nın şümulü açıklanmıştır. 48 seri nolu Katma Değer Vergisi Tebliği'nin A-2 Bölümünde “İstisna Uygulanacak Mükellefler” açıklanmıştır. Tebliğin A-2-a bölümünde; araçların teslimi ile tadil, bakım ve onarım hizmetlerinden yararlanabilecek mükelleflere ilişkin istisnanın uygulanabilmesi için teslim ve hizmetlerin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılmasının şart olduğu belirtilmiştir.

Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-a bendi ile yurtiçi teslimleri istisna olan teslim ve hizmetlerin ithalatının da istisna olduğu belirlenmesi yapılmış ve Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde ifade edilen unsurların ithalatında teşvik sağlanmıştır.

Ayrıca deniz ticaret filosunun geliştirilmesi için ithalatta teşvik uygulamasına dönük 21.01.1982 tarih ve 17581 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun’un 1’inci maddesinde; “Yurt dışında inşa suretiyle veya hazır olarak satın alınan gemilerle, 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 ve ithalde alınan diğer vergi ve resimlerden (damga resmi dahil)” muaf olduğu hükme bağlanmış ve ithalde alınan gümrük vergilerinden bağışıklık sağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde ifade edilen kamu kuruluşları Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde sayılan istisnadan faydalanamamaktaydı. Ancak bu kamu kurumları tarafından yapılacak ithalat Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ile istisna idi. 5228 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar mükelleflerce sadece ticari maksatlarla işletilen hava ve deniz araçlarına çeşitli istisna düzenlemeleri Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendi ile tanınmaktaydı. Nitekim bu durum ulusal savunma alanında faaliyet gösteren kamu kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetleri kapsamaması nedeniyle önemli bir tezat da teşkil etmekteydi. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a hükmü ile kavranamayan hava ve deniz savunma araçları teslim ve hizmetleri alanı, Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile ayrı bir istisna maddesi olarak düzenlenmiştir.

Ayrıca askeri fabrika ve tersanelerin kuruluş amaçları gereği milli savunma ve iç güvenlik amaçlı uçak ve gemilerin atölyelerde imali, inşası, tamiri ile ilgili teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-a bendinden dolayı istisna iken söz konusu teslim ve hizmetler yurtiçinde özel veya kamu tesislerinde, atölyelerinde yaptırıldığında istisnadan faydalanamamaktaydı. Bu nedenle de ilgili kuruluşlar bütçelerine ayırdıkları ödeneklerinden Katma Değer Vergisi ödemek durumunda kalıyordu.

Katma Değer Vergisi Kanununa 16.07.2004 tarih ve 5228 Sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile eklenen Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile 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 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 hizmetlerin vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendindeki istisnanın savunma ve iç güvenlik amaçlı deniz ve hava araçlarını kapsamaması ve Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ve Gümrük Kanunu 167/3 bendi ile söz konusu araçların ithalinin teşvik edilmesi durumunda Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinin mevzuatımıza yerleştirilmesi yerinde olmuştur.

Savunma ve iç güvenlik kurumlarının fonksiyonları gereğince, bu nitelikteki kamu kurumlarının alımlarının da istisna kapsamına alınması ithalata tanınan istisna ile karşılaştırıldığında ivedilikle gerekli olmuştur. Bu konudaki eksiklik deniz ve hava savunma araçları yönünden 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi düzenlemesi ile kısmen giderilmiş durumdadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendi ile denizcilik sektörünün 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 gelmişlerdir. Dolayısıyla savunma ve iç güvenlik istisnasını düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi denizcilik sektörüne de katkıda bulunacak ve ivme kazandıracaktır. Ancak bu katkının bütün kamu kurumlarının Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinden yararlanır hale getirilmesi ile denizcilik sektörüne ivme kazandırılması gerekir.

3.6. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü Faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a ve 13/f Bentleri Kapsamında Değerlendirilmesi

Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü beşeri ve salgın hastalıklara karşı milli sınırlarımız ve sahillerimizi savunmakla görevlidir. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü Türk Karasularına giren yabancı ve yerli gemilerin sağlık kontrollerini deniz ambulansları ve motorbotları ile yapmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere deniz taşıma araçlarının imal, inşa, teslimi ile bu araçların tadil, onarım ve bakımında ortaya çıkan hizmetlere istisnalar tanınmıştır. Ancak bu istisnadan faaliyetleri deniz taşıma araçlarının çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan kamu kurumlarının yararlanamaması anlamlı değildir. Bu nedenle bu nitelikteki kamu kurumlarının ödeneklerinden gereksiz münakale yapılmakta ve denizcilik sektörümüzün ivme kazanması engellenmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde ifade edilen 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 gemi, denizaltı ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler vergiden müstesna tutulmuştur. Ancak görevi hudut ve sahillerin beşeri ve salgın hastalıklara karşı müdafaası olan Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğünün Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde yer almaması ve Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinden faydalanamaması anlamlı değildir.

Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü beşeri ve salgın hastalıklara karşı hudut ve sahilleri müdafaası vazifesiyle mükelleftir. 24.04.1930 tarih ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıha Kanunu 06.05.1930 tarih ve 1489 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu kanunun 5’inci maddesinde “Sıhhat ve İçtimai Muavenet Teşkilatı”na ilişkin hükümler

düzenlenmiştir. Kanunun 29'uncu maddesi "Hudutlar ve Sahiller Milli Müdafaası" başlığını taşımaktadır. Söz konusu maddede; " Beşinci maddede zikredilen Hudutlar ve Sahiller Sıhhat Umum Müdürlüğü beynelmilel seyrüsefer ve ticaret sebepleriyle intikal eden beşeri ve salgın hastalıklara karşı milli hudutlar ve sahilleri müdafaa vazifesiyle mükelleftir" hükmüne yer vermiştir.

Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü sahillerde deniz ambulansları ve motorbotları ile Türk Karasularına giren yabancı ve yerli gemilerin sağlık kontrollerini yaptığı dikkate alındığında, fonksiyon itibariyle Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde ifade edilen istisnadan faydalanması gereken bir kuruluşumuzdur. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi metninde sayılan kurumların içerisinde Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü'nün bulunmaması önemli bir eksikliklerdir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde gerekli düzenlemelerin yapılarak kamu kurumlarına ait deniz araçlarına ilişkin teslim ve hizmetlerin de Katma Değer Vergisi'den istisna olması sağlanmalıdır.

Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğünün motorbotlarıyla ilgili karşılaştıkları sorunlarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen 08.12.1995 ve Katma Değer Vergisi.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.13-A.25-17603 sayılı Mukteza aşağıdaki gibidir.

"Hudut ve Sahiller Sağlık Müdürlüğü'nün dört adet sağlık denetleme hizmet motorbotu imal ettireceği, iki adet deniz ambulansı ile yedi adet sağlık motorbotunun da muhtelif zamanlarda tadil bakım ve onarımını yaptıracığı belirtilerek, bu işlemlerle ilgili olarak gereken yedek parça alımları için katma değer vergisi ödenip ödenmeyeceği sorulmuş, anılan kurum hakkında tanzim edilen 20.10.1995 tarih ve sayılı yoklama fişi ile imal ettirilecek ve bakım onarımını yaptırılacak olan motor botların Türk Karasularına giren yabancı ve yerli gemilerin sağlık kontrollerini yapacağı, mevcut motor botların su altı ve su üstü bakımlarının 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 71'inci maddesine göre, Haliç Tersanesi'nde, motor yedek parçalarının ise 2886 sayılı Kanunu'nun 35/a ve 51/c maddelerine göre ihale açmak suretiyle çeşitli firmalara yaptırılacağı tespit edildiği belirtilmiştir.

4108 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile maddede sayılan araçların imal ve inşası ile ilgili olarak malik sıfatı ile araç inşa eden veya ettiren gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükelleflerine yapılan teslim ve hizmetler de 02.06.1995 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır.

Yukarıda sözü edilen maddedeki istisna Katma Değer Vergisi mükelleflerine yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanacak olup, Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü sağlık kontrol faaliyetleri nedeniyle Katma Değer Vergisi mükellefi olmadığından istisnadan yararlanması mümkün değildir.”

Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü adına Ani Müdahale Botları (Hudut Ve Sahiller Sağlık Hizmet Motorbotu) ile Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü adına Ani Müdahale Botları (Gümrük Motorbotu) alımlarına ilişkin projeler Savunma Sanayi Müsteşarlığınca yürütülmektedir. Nitekim Emniyet Genel Müdürlüğü adına da Savunma Sanayi Müsteşarlığınca benzer alımlar geçmiş dönemlerde yapılmıştır.

28.12.2004 tarihinde kabul edilen ve 28.12.2004 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 5277 sayılı 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu 18’inci maddesinde “Savunma Sanayii Destekleme Fonu” ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu maddenin “b” bendinde Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığına bütçe ile tahsis edilen mevcut ödeneklerden (a) fıkrası gereğince tespit edilecek miktarları, Gümrük Müsteşarlığına (Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü) bütçe ile tahsis edilen mevcut ödeneklerden motorbot alımına yönelik miktarları, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğüne bütçe ile tahsis edilen mevcut ödenekler ile bu Genel Müdürlük bütçesine kaydedilen ödeneklerden motorbot alımına yönelik miktarları Savunma Sanayii Destekleme Fonuna ödemeye Millî Savunma, İçişleri ve Sağlık Bakanları ile Gümrük Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın yetkili olduğu ifade edilmiştir.

Dolayısıyla ilgili kurumlara ait motorbotu alımları Savunma Sanayi Müsteşarlığınca yapılıp, Savunma Sanayi Destekleme Fonundan ödemeler yapılacak ve ilgili kurumlar bu fona ödemede bulunacaklardır. Bu noktada Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi kapsamında

Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü milli savunma ve iç güvenlik kapsamında faaliyet gösteren kuruluşlar arasında sayılmadığı için Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü'nün motorbot alımları istisna kapsamı dışında olacak, ancak Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü adına motorbot alımının Savunma Sanayi Müsteşarlığınca yapılması halinde motorbotun milli savunma ve iç güvenlik kapsamında değerlendirilememesi halinde istisna uygulamasında tereddütler hasıl olabilecektir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendine Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğünün eklenmesi ve taşıma araçlarına ilişkin istisnaları düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde yer alan mükellef ibaresi ile işletme zorunluluğunun kaldırılması zarureti vardır.

3.7. Katma Değer Vergisi Kanununda Ulusal Güvenlik İstisnası ile Askeri Amaç Taşıyan Askeri Fabrika, Tersane ve Atölyelerin Kuruluş Amaçlarına Uygun Olarak Yaptıkları Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna Arasındaki Sorun

Katma Değer Vergisi Kanununda istisnalar tam ve kısmi istisnalar olarak uygulama ve sonuçları itibariyle farklı iki bölüm içerisinde değerlendirilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununda tam istisna niteliğindeki istisna düzenlemeleri içerisinde mükellefler yüklenim konusu yapmış oldukları vergilerini indirim konusu yapamadıklarında iade olarak almaktadırlar. Kısmi istisna uygulamasında ise mükellefler yüklenim konusu yapmış oldukları vergileri gider veya maliyet olarak kayıtlarına intikal ettirmektedirler.

Katma Değer Vergisi Kanununda tam istisna hükümleri Kanunun 32'nci maddesinde ifade edilen Katma Değer Vergisi Kanunu 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri için uygulanmaktadır. Bu maddeler dışındaki istisna düzenlemeleri ise kısmi istisna uygulamasına tabidir. Ancak istisna konusu olayın hem tam ve hem de kısmi istisna kapsamında olması durumunda hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda tereddütler mevcut olup Katma Değer Vergisi Kanunu genelinde bu sorun henüz çözüme kavuşturulmuş değildir. Bu nedenle de Katma Değer Vergisi Kanununda savunma ve iç güvenlik kapsamında tam ve kısmi istisna mahiyetinde iki ayrı istisna düzenlemesinin varlığı nedeniyle uygulamada sorunlar yaşanacağı görülmektedir. Bu durumun açıklığa kavuşturulması zorunlu bir gereklilik olup, yerli savunma sanayimizin istisnadan "kısmi istisna" olarak yararlanması durumu maliyetleri ve

fiyatları arttıracığından, kısmi istisna düzenlemelerinin beklenen teşviki sağlayamayacağı açıktır. Ayrıca kamu kurumları bütçelerinden gereksiz yere münakale yapılması sonucunu da doğurmaktadır.

Tam istisna hükümleri kapsamındaki Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi hükmü ile kısmi istisna mahiyetindeki Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-a bendi hükümlerinin örtüşmesi durumunda hangi bendin uygulanacağı hususunda tereddütler vardır. Nitekim bu hususun kanun maddesi ihdas edilirken ve ilgili 93 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği düzenlenirken gözden kaçmış olması muhtemeldir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3 bendi askeri amaç taşıyan istisnalar başlığını taşımakta olup “a” bendinde askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna olduğu hususu belirtilmiştir.

30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin F/3 bölümünde Katma Değer Vergisi Kanununun 17’nci maddesi 3’üncü bendinde yer alan askeri amaç taşıyan istisnalara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Bu maddenin 3’üncü fıkrasının (a) bendi ile askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın sınırı teslim ve hizmetin, adı geçen fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olmasıdır. Mesela, bir askeri tamir atölyesi askeri araçların tamir veya tadilatı dolayısıyla vergi hesabetmeyecek ancak tamir veya tadilatı üçüncü kişilere yaparsa, bedelli olup olmadığına bakmaksızın vergi hesabedecektir.*

Yani yukarıda sayılan silah araç ve teçhizatın, adı geçen kurumlara teslimi sırasında vergi hesabedilip alınmayacaktır.”

* Tebliğde; “Bu fıkranın (b) bendine göre Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ile Emniyet Genel Müdürlüğü’ne yapılan her türlü silah, araç, teçhizat, makine, cihaz ve sistemler ile bunların bakım ve onarımında kullanılacak yedek parça teslimleri vergiden müstesnadır.” ifadesi yer almaktadır. Bu düzenleme 3297 sayılı Kanunun 18’inci maddesiyle geçerliliğini yitirmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi 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 vergiden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile 17/3-a bendi karşılaştırıldığında; askeri fabrika, tersane ve atölyelerin Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için yapmış oldukları Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendindeki unsurları içerisine alan teslim ve hizmetlerin durumunun hangi madde kapsamında değerlendirileceği ihtilaflıdır. Nitekim iki istisna maddesi de aynı konuya ilişkin olarak burada örtüşebilmektedir.*

Katma Değer Vergisi Kanunu 32'nci maddesi gereğince; Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi kapsamında teslim veya hizmet yapılması durumunda yüklenilen vergilerin iadesi mümkün olabilmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu 17'nci maddesi kapsamındaki istisna düzenlemesi için bu durum mümkün değildir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu 17'nci maddesi gereğince yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu 58'nci maddesi gereğince gider veya maliyet unsuru olacaktır.

* Nitekim 5035 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen geçici 20'nci maddenin 2'nci bendi ile "(Yürürlük: 2.1.2004) Bu Kanunun yayımı tarihine kadar gerçekleşen ve hem tam istisna hem kısmi istisna kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yüklenilen vergiler Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesine göre iade edilir" düzenlemesi yapılarak Katma Değer Vergisi Kanunundaki benzer çatışmalarda Katma Değer Vergisi iadesi görüşünün ağır bastığı örneklenmiş olmaktadır. Ancak bu konuda uygulama birliğini sağlamak için somut bir belirleme yapılmasına ihtiyaç vardır. Bu belirlemenin tebliğle yapılması yerinde olacaktır.

3.8. Katma Değer Vergisi Kanununda Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna

3.8.1. Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine ilişkin açıklamalar

16.07.2004 tarihinde kabul edilen 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 14'üncü maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 'e' bendi eklenmiştir. Söz konusu bent ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri vergiden müstesnadır.

Söz konusu kanunun gerekçesinde aşağıdaki hususlar ifade edilmiştir.

“Ülkemizin coğrafi özellikleri nedeniyle büyük imkânlar vadeden deniz ve hava taşımacılığında beklenen gelişmenin sağlanabilmesi için limanlar ile hava meydanlarının sayı olarak artması ve kalite itibariyle uluslararası standartlara yaklaşması önem taşımaktadır. Bu husus göz önüne alınarak, maddeye eklenen (e) bendi ile yeni liman ve hava meydanları yapılmasını ve mevcutların standartlarının artırılmasını teşvik amacıyla 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.”

5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu 13'üncü maddesinin son fıkrasına eklenen hükümlerle Maliye Bakanlığına istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetki verilmiştir.

3.8.2. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine ilişkin öneriler

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendi metninde sadece mükelleflere istisna tanınması önemli bir eksikliklerdir. Limanlar ve hava meydanlarının ticari maksatlar dışında kamu kuruluşlarınca inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerinin yapılması durumunda kamu kurumlarının Katma Değer Vergisi yüklenimleri olacak ve bu durum bütçelerini olumsuz etkileyecek, gereksiz ödenek ayrılmasına neden olacaktır. Örneğin savunma konusunda faaliyet gösteren kamu kuruluşunun liman yapmak istemesi durumunda Katma Değer Vergisi yüklenimini maliyet olarak taşımak zorunda kalacaktır.* Dolayısıyla istisnanın denizcilik ve havacılık unsurlarımızın tamamını kapsamaları için madde metninde yer alan mükellef unsuru metinden mutlaka çıkartılmalıdır.** Nitekim ülkemizdeki liman ve hava meydanlarının önemli bir kısmının kamu kuruluşları tarafından yapıldığı ve değerlendirildiği unutulmamalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine tersane inşaatlarının da eklenmesi gerekmektedir. Dünya çapında saygın bir konumu olan gemi inşa sanayimize destek sağlamak amacıyla “tersane” inşaatlarında Katma Değer Vergisi istisnası tanınmalıdır. Bu sayede tersaneciliğimiz teşvik edilmelidir. Bu nedenle liman inşaatları için uygulanan Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendindeki istisnanın kapsamına “tersane” inşaatları da eklenmelidir.*** Nitekim hazine arazilerinin tersane yatırımlarında kullanılmasına dönük teşvik düzenlemeleri de düzenlenmişken Katma Değer Vergisi Kanununda da bu yönde bir düzenlemenin yapılması gereklidir.****

* Katma Değer Vergisi Kanunu 15'inci maddede tanınan istisna nedeniyle, NATO Enfrastrüktür İnşaatları kapsamında inşaat ve modernizasyonlar Katma Değer Vergisinden müstesnadır. Ancak bu ikili anlaşmadan kaynaklanan bir durumdur.

** Nitekim aynı hata Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde de yapıldığından dolayı savunma ve iç güvenlik kuruluşlarının deniz ve hava araçlarına yapılan tamir, bakım ve benzeri hizmetler ile söz konusu araçların teslimleri yıllarca Katma Değer Vergisi'ye tabi olmuştur. Bu durum 5228 sayılı kanunla Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen 13/f bendi ile kısmen giderilmiştir. Bizce halen 13/a bendindeki “mükellef” ibaresi de kanun metinden çıkarılması faydalı sonuçlar doğuracaktır.

*** Nitekim bu konuya ilişkin 9. Ulaştırma Şurası Sonuç Bildirgesinde armatörler için uygulanan Katma Değer Vergisi Kanunundaki istisnaların tersaneleri de kapsayacak şekilde genişletilmesi gerektiği belirtilmiştir.

**** Bu konuya ilişkin 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de “Hazine Arazilerinin Tersane Yatırımlarına Tahsisinde Uygulanacak Esas ve Usullere İlişkin Tebliğ” yayımlanmıştır.

Ayrıca Finansal Kiralama Kanununda yapılacak düzenlemeler ile liman ve hava meydanları inşaatları işi finansal kiralamadan faydalanabilmelidir. Bu sayede önemli ve cazip bir yatırım ve finansman imkanı getirilmiş olacaktır. Finansal Kiralama Kanunu bu konuda yetersizdir.*

Ülkemiz için stratejik olan savunma sanayi ve denizcilik sektörlerimizi geliştirmek için bütün unsurları beraber geliştirmek yönünde çaba göstermeli ve vergi mevzuatında teşvik edici değişikliğe gidilmelidir.

3.8.3. 93 seri no’lu Katma Değer Vergisi genel tebliğinde Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine ilişkin açıklamalar ve eleştiriler

19.01.2005 tarih ve 25705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 93 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler ve Katma Değer Vergisi uygulamasında tereddüt yaratan diğer hususlarla ilgili olarak düzenleme ve açıklamaların yapılmasına gerek duyulduğu ifade edilmiştir.

93 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1.Katma Değer Vergisi Kanununun 13’üncü Maddesi Kapsamındaki İstisnalara İlişkin Düzenleme ve Açıklamalar bölümünde, 13’üncü maddenin son fıkrasında yapılan değişiklikle Maliye Bakanlığına istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetki verildiği ve bu yetkiye dayanılarak maddede yer alan yeni istisna düzenlemeleriyle ilgili usul ve esasların tespit edildiği belirtildiği ifade edilmiştir.

93 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “1.3. Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna” bölümünde konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

* Örneğin yat limanlarındaki en önemli unsur olan iskeleler bu imkandan faydalanamamaktadır.

“Katma Değer Vergisi Kanununun 13’üncü maddesine 5228 sayılı Kanunla eklenen (e) bendi ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere (3946 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde yapan veya yaptıran mükellefler dahil) bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükmün uygulanmasında liman ve hava meydanları için aşağıdaki tanımlar yapılmıştır.

-Liman; gemilerin yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma, bağlama ve beklemlerine 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 yapılarını (krvaziyer limanlar ile yat limanları da bu kapsamda değerlendirilecektir),

-Hava meydanı (alanı); karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerleri,

ifade edecektir.*

5228 sayılı Kanunla getirilen istisna hükmü uyarınca, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellefler, bu düzenleme kapsamında işlemlerinin olduğundan bahisle bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak belge alacaklardır.

* Nitekim tebliğde yapılan liman ve hava meydanı tanımlarının ihtiyacı karşılamaması durumunda Katma Değer Vergisi Kanunu 13’üncü maddesinin son fıkrasında ifade edildiği gibi Maliye Bakanlığı istisnayı tanımlamaya yetkilidir. Bundan dolayı Maliye Bakanlığı bu yetkisini gerektiğinde ivedilikle kullanmalıdır.

İstisnadan sadece katma değer vergisi mükellefleri yararlanabileceğinden vergi daireleri katma değer vergisi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlemeyeceklerdir. Bu belge mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü tarafından imzalanıp, mühürlenecektir. İstisna kapsamındaki işlemin belgede öngörülen tarihe kadar bitirilememesi halinde mükellef süre uzatımına ilişkin belgelerle birlikte müracaat edecek ve vergi dairesince kendisine yeni bir belge verilecektir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

Ancak, yukarıda sayılan faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan mükellefler, bu işlerin yapımı esnasında kullanacakları mal alımlarında, yaptıran mükellefler ise inşaat taahhüt işlerinde vergi dairesinden temin ettikleri istisna belgesinin işletme yetkililerince mühür (kaşe) ve imza tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini satıcılara/yüklenicilere vereceklerdir. Satıcılar/yükleniciler yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince saklamak zorunda oldukları bu belgeye dayanarak, bu Tebliğdeki açıklamaları da göz önünde bulundurmak suretiyle katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde

satıcılara/yüklenicilere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Satıcılar/yükleniciler istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannamelerine; iade talep dilekçesi ve kendilerine verilen istisna belgesinin bir örneğini, istisna kapsamındaki satışlara ait yüklenen vergi tablosunu, istisnaya konu işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek katma değer vergisi ve istisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesini ekleyeceklerdir.”

3.8.3.1. Vergi dairelerince onaylanacak belgeye ilişkin değerlendirme

93 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“5228 sayılı Kanunla getirilen istisna hükmü uyarınca, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükellefler, bu düzenleme kapsamında işlemlerinin olduğundan bahisle bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak belge alacaklardır.

İstisnadan sadece katma değer vergisi mükellefleri yararlanabileceğinden vergi daireleri katma değer vergisi mükellefi olmayan kişi ve kuruluşlar adına istisna belgesi düzenlemeyeceklerdir. Bu belge mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürü tarafından imzalanıp, mühürlenecektir. İstisna kapsamındaki işlemin belgede öngörülen tarihe kadar bitirilememesi halinde mükellef süre uzatımına ilişkin belgelerle birlikte müracaat edecek ve vergi dairesince kendisine yeni bir belge verilecektir.”

Vergi Usul Kanununun vergi kanunlarının uygulanması ve ispat başlıklı 3’üncü maddesi B bendi gereğince; “İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü düzenlenmiştir. Bu hüküm nedeniyle söz konusu tebliğ ekinde yer alan belge işlemin istisna konusuna girmemesi halinde herhangi bir anlam taşımayacağı gibi sorumluluk yüklenimleri de ortaya çıkabilecektir. Ülkemizdeki hava meydanları ve liman inşaatları zaten sınırlı sayıdadır. Bu nedenle 93 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan belgenin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenmesi daha iyi olacaktır.

3.8.3.2. İstisnanın kapsamında değerlendirilmeyecek olan teslim ve hizmetlere ilişkin analiz

93 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.”

Tebliğde insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımlarının istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir. Pek çok hava alanı ve limanlarda ana unsur insan hareketleri olmasına rağmen, hava meydanları ve limanların inşası ve modernleştirilmesi de amaçlanmışken insan unsuruna hizmet vermeye dönük sınırlama yapılması anlamsızdır. *

Tebliğde ana hizmet birimlerine dönük yukarıda sayılan hizmetlerde istisna uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Bu ana hizmet birimlerinin neler olduğu ifade edilmemiştir. Hava alanlarında ve limanlarda ana ve diğer hizmet birimleri birbirinden ayrılamaz durumdadır. Hava alanları ve limanların örgütlenme modelleri vergi mevzuatına dönük olmayıp ilgili yönetmelikler gereğince düzenlenmektedir. Limanlar ve hava meydanları her unsuruyla bir bütün olup verilen hizmetlerin tamamı insan ve yük unsurlarına dönüktür. Bu hava limanlarının asli unsurudur. Bu durum nedeniyle olumsuz durumlarla karşılaşılması

* Yük taşıyıcı unsurlara ilişkin herhangi bir sınırlama yapılmamıştır.

olasıdır. Dolayısıyla yukarıdaki ifadelerimizle birlikte değerlendirildiğinde ana hizmet birimleri de diğer hizmet birimleri de temelde insana veya yüke dönüktür. Limanlarda ve hava alanlarında asli unsur insan olduğu için* bu sınırlamanın yapılması Gelir İdaresi ile Danıştay arasında yeni ihtilafların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Nitekim bu konuda 25142 sayılı Resmi Gazete’de 19.06.2003 tarihinde yayımlanan 87 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin B bölümünde yapılan açıklamalar ile Gelir İdaresi nihayet Danıştayın görüşünü kabul etmiştir. 87 seri no’lu tebliğin B bölümünde; “İstisna kapsamına, yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere, araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir” ifadesi kullanılmıştır. 25216 sayılı Resmi Gazete’de 01.09.2003 tarihinde yayımlanan 88 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği C bölümü ile Gelir İdaresi bu konuda oluşan ihtilaflarda mahkemelerin galibiyetini nihayet kabul etmiştir. 88 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği C bölümü aşağıdaki gibidir.

“87 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13/b maddesindeki istisna hükmünün yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere araçların seyrüseferine ilişkin olarak yapılan her türlü hizmet için geçerli olacağı belirtilmiştir.

Bu nedenle, daha önce yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler için istisna uygulanmayacağı gerekçesiyle yapılan her türlü tarhiyata ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilaftan vazgeçilmesi, yaratılmış ihtilaflarla ilgili olarak Bakanlığımız veya vergi daireleri aleyhine verilmiş yargı kararı bulunması halinde bu kararların bir üst mercide dava konusu yapılmaması uygun görülmüştür.”

Dolayısıyla insan unsuru liman ve hava meydanlarında asli unsur olarak benimsenmiştir. Bu nedenle de 93 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki bu ifade kendi içinde ve Gelir İdaresinin konuya yaklaşımı içerisinde de hatalıdır.

* Danıştay tarafından verilen yargı kararlarında da bu husus ifade edilmiştir.

3.9. Denizcilik Sektöründe Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12.06.2002 tarih ve 24783 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Özel Tüketim Vergisi ile Katma Değer Vergisindeki 5 farklı oran uygulaması 3’e indirilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile yüzde 40 oranında Katma Değer Vergisine tabi mallar ile %26 oranında Katma Değer Vergisine tabi mallar Özel Tüketim Vergisi kapsamı içine alınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile;

-Akaryakıt ürünleri ve solventlerin,

-Otomobil, motosiklet, helikopter, uçak, tekne, yat ve kotraların,

-Tütün mamulleri, alkollü içkiler ve kolalı içeceklerin,

-Bazı lüks tüketim malları (kıymetli taşlar, kürkler, parfümler ve diğerleri), tabancalar ile bazı dayanıklı tüketim mallarının,

imalatçıları tarafından teslimi, ithali ve taşıt araçlarının ilk iktisabı Özel Tüketim Vergisi kapsamına alınmıştır.

Özel Tüketim Vergisinin konusuna giren mallar 4 liste halinde açıklanmıştır. Bu listelerden II Sayılı Listede yer alan motorlu taşıt araçları; binek otomobilleri, otobüs, midibüs, minibüs, motosiklet, helikopter ve uçaklar, yat ve kotralar gibi taşıt araçları Özel Tüketim Vergisi kapsamına alınmıştır. Bu listede yer alan taşıt araçlarının ilk iktisabından ve ithalinden Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi ve Çevre Fonu adı altında vergi, harç, fon ve paylar alınmakta ve bu araçlardan bazıları daha önceden yüzde 40 oranında Katma Değer Vergisine tabi

tutulmaktaydı. Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi ile bu vergi, harç, pay ve fonlar yürürlükten kaldırılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi, ithalat, imalat ve tescil safhasında bir kez uygulanacaktır. Bu safhadan sonra bir daha Özel Tüketim Vergisi alınmayacaktır. Özel Tüketim Vergisi ödenerek satın alınan malların, Özel Tüketim Vergisine tabi bir başka malın imalinde kullanılması halinde, imal edilen malın teslimi dolayısıyla hesaplanacak vergiden daha önce ödenen verginin indirilmesi suretiyle, bir mal üzerinde tek bir vergi yükü olması sağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 24/b bendine göre, teslim veya hizmet işlemlerine ilişkin bedelin yanında alınan vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar Katma Değer Vergisinin matrahına dahil olduğu için, ithalat veya imalat safhasında hesaplanan Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi matrahına dahil edilecektir. Vergiden vergi alınması olarak eleştirilen bu husus Özel Tüketim Vergisi ile getirilen yeni bir uygulama değildir. Gümrük vergisi ve resimlerinin matraha dahil edilerek üzerinden istihsal vergisi alınması suretiyle 1957 yılından beri uygulanmakta olan bu sistem, Katma Değer Vergisinin de ana prensibidir. Avrupa Birliğine üye ülkelerde de Katma Değer Vergisinin matrahı bu şekilde hesaplanmaktadır.

Özel Tüketim Vergisinin kapsamına sınırlı sayıda mal girmektedir. Kapsama giren mallar, Kanuna ekli listelerde uluslararası mal tanımlama sistemi olan “Armonize Sistem (Kombine) Nomanklatürü” ne uygun gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları itibariyle yer aldığından, farklı Katma Değer Vergisi oranı uygulamasındaki malların tanımından kaynaklanan sorunlar Özel Tüketim Vergisinde yaşanmayacaktır.

3.9.1. Kabotaj faaliyetlerinde Özel Tüketim Vergisi uygulaması

Kabotaj hattında taşımacılık yapan gemilerin akaryakıt maliyetleri içindeki vergi yükü, kabotaj hattı dışına yapılan taşımalara kıyasla çok yüksek olması nedeniyle, kabotaj taşımacılığımızın gelişimi engellenmiştir. Kabotaj hattında çalışan bir geminin almış olduğu akaryakıt Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil tutar üzerinden alındığı için kabotaj hattı gemi işletim maliyeti yüksektir. Bu nedenle gemiler için kabotaj hattı dışında çalışmak avantajlıydı.

Kabotaj hattı dışında çalışacak olan gemilere verilecek akaryakıtlarda, Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-c bendi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/7 bendi gereğince, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi istisnası uygulanmaktadır. Deniz ve hava gemilerinin yurt dışına çıkışlarında antrepolardan (transit yakıt) akaryakıt almaları durumunda Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ödenmeksizin işlem yapılması, Gümrük Kanununun 176'ncı maddesi, Gümrük Yönetmeliğinin 600'üncü maddesi düzenlemeleri gereğidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7/7 bendi gereğince; 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden müstesnadır.

Gümrük Kanunu 176'ncı bendi gereğince; dış sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz araçlarıyla hava gemilerine antrepolardan (transit yakıt) akaryakıt verilmesi işlemi istisna olup, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/7 bendi hükümleri kapsamında istisna olan bent Gümrük Kanunu 176/3 bendidir. Söz konusu bentte; antrepolarda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş olan yakıt ve yağlar ile kumanyalar, transit hükümlerine göre gemilere, botlara ve diğer deniz taşıtlarına verilir. Akaryakıtın antrepoda bulunması ve serbest dolaşıma girmemiş olması yani millileşmemiş olması şartı vardır. Bu şartları taşıyan akaryakıt transit hükümlerine göre Gümrük Kanununun 176/1'inci bendinde ifade edilen taşıtlara verilir. Dolayısıyla millileşmemiş akaryakıt teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/7 bendi hükmü uygulanır.

Gümrük Kanununun 176'ncı maddesi son fıkrası hükmünde, serbest dolaşımda bulunan yakıt ve yağlar ile kumanyaların dış sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz taşıtları ile hava gemilerine verilmesinin ihracat hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla akaryakıtların Gümrük Kanunu 176/1 bendindeki araçlara verilmesi durumunda millileşmiş akaryakıt verileceğinden, bu teslim ihracat kabul edilecek ve ihracat istisnasına ilişkin Özel Tüketim Vergisi Kanunu 5'inci maddesi hükümleri uygulanacaktır.

Gümrük Kanununun 176'ncı maddesi gereğince ticari olup olmamasına bakılmaksızın yurt dışı sefer yapan gemiler, botlar ve diğer deniz taşıtlarının tamamı Özel Tüketim Vergisi ödemeksizin yakıt alabilmektedirler. Dolayısıyla tüm dış sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz taşıtlarına yakıt ve yağ verilmesi Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7/7 bendi ve serbest dolaşıma girmiş olan yakıtlar için Özel Tüketim Vergisi Kanunu 5'inci bendi gereğince Özel Tüketim Vergisinden müstesnadır ve bu araçlara Özel Tüketim Vergisi alınmadan yakıt verilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla kabotaj dışı taşımalar, akaryakıt maliyetleri nedeniyle cazip olmaktadır. Bu durumda gerçekte kabotaj taşımacılığı yapan gemiler Ege adalarına bir koli yük için de olsa uğramak suretiyle uluslararası taşımacılık yapmış durumuna gelmektedirler. Bu sayede antropolardan millileşmemiş ucuz yakıt temin ederek maliyetlerinde önemli bir düşüş sağlamaktadırlar. Kabotaj hattındaki akaryakıt maliyetlerinin vergiler nedeniyle yüksek oluşu, gemileri kabotaj hattında faaliyet gösterdikleri halde kabotaj hattı dışı taşımacılık yapmış gibi işlem yapmaya zorlamaktadır.

01.07.2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin Eki Kararın birinci maddesi ile, Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatılara, 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.

Bu kararın uygulaması ile ilgili usul ve esasların Maliye Bakanlığınca tespit edileceği, ayrıca birinci maddenin belirlenen esaslar dahilinde uygulanmasını Denizcilik Müsteşarlığı'nın takip ve kontrol edeceği, söz konusu uygulamanın 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir.

Kabotaj hattında çalışan deniz araçlarına verilecek akaryakıtın Özel Tüketim Vergisi tutarının sifıra indirilmesi, kabotaj taşımacılığını geliştirmek için yerinde bir düzenleme olmakla birlikte ticari yük ve yolcu taşımayan yatlara ve yakıt kullanan diğer deniz araçlarına da aynı istisnadan sınırsız olarak yararlanabilmelerine ilişkin düzenleme yapılmalıdır. Zira aynı yakıtı kaçak yollarla temin etmek kolaydır. Denizciliği sadece ticari taşımacılık unsurlarıyla "sınırlı" düşünmemek gerekmekte ve denizciliğimizin tüm unsurlarını teşvik etmek zorunda olduğumuzun bilincinde olmalıyız. Bu nedenle öncelikli olarak Kararnameden yararlanan deniz araçlarının kapsamı genişletilmelidir.

Ayrıca yapılacak düzenlemelerle ülkemiz yurtdışından gelen gemiler ve yatlar için ucuz yakıt ve yağ cenneti haline getirilmelidir. Bu sayede yatçıların ülkemize uğramaları sağlanıp, turizm ve denizcilik yan kolları için önemli bir katma değer oluşturulmuş olur. Nitekim bugün komşumuz Yunanistan, İspanya bu uygulamaları ile Akdeniz'de büyük bir gelir elde etmektedir.

3.9.1.1. 6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi genel tebliği ile yapılan açıklamalar

31.12.2003 tarih ve 25333 (2. Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan 6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile 01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki Kararın uygulama usul ve esasları belirlenmiştir.

Bazı deniz araçlarının Özel Tüketim Vergisi ödemeksizin yakıt almalarına imkan veren Bakanlar Kurulu Kararnamesine ilişkin açıklamaları içeren 6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 1'inci maddesinde tanımlar yapılmıştır. Buna göre tebliğde geçen bazı tanımlar aşağıda yer almaktadır.

Deniz Yakıtı: Kararname kapsamına giren deniz araçlarının ana ve yardımcı makinelerinde kullanılan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan ve aşağıda Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P.) numaraları ile belirtilen yakıtları,

-2710.19.41.00.11 numaralı, (ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler) motorin,

-2710.19.45.00.11 numaralı, (ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler) motorin,

-2710.19.49.00.11 numaralı, (ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler) motorin,

-2710.19.61.00.00 numaralı, (fuel oiller) ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler,

-2710.19.65.00.00 numaralı, (fuel oiller) ağırlık itibariyle kükürt miktarı %2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler,

-2710.19.69.00.00 numaralı, (fuel oiller) ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler,

Deniz Aracı: Kararname kapsamında deniz yakıtı uygulamasından yararlanma hakkına sahip olan Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline kayıtlı kabotaj hattında münhasıran çalışan yük ve yolcu taşıyan tüm gemileri, hizmet gemileri ile ticari yatlar ve balıkçı gemilerini,

Hizmet Gemileri: Römorkör, algarina, kablo ve kurtarma gemisi, dalgıç aracı gibi deniz ulaştırmasının diğer hizmetlerinde kullanılan ve yolcu ya da yük gemisi olmayan ticari gemiler ile bilimsel araştırma gemilerini,

ifade eder.

Söz konusu tebliğe göre; Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilecek deniz araçları; Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve Deniz Ticaret Odalarına kayıtlı, kabotaj hattında çalışan, 31.7.2002 tarih ve 24832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gemi Adamları Yönetmeliğinde tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ve hizmet gemileridir.

Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların sahip olduğu deniz araçları ile balıkçı gemilerinin (5590 sayılı Kanununun 9 uncu maddesinin (h) fıkrasında sayılan “balıkçılıkla ilgili gemi işleten firmalar” hariç), Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilmeleri için Deniz Ticaret Odalarına kayıtlı olmaları zorunlu değildir.

Deniz yakıtı kullanacak olan deniz araçları, 16.12.1999 tarih ve 4490 sayılı Kanuna göre Türk Uluslararası Gemi Siciline ya da 31.12.1956 tarih ve 8520 sayılı Gemi Sicil Nizamnamesine göre Milli Gemi Siciline kayıtlı olmak ve Türk Bayrağını çekme hakkını devam ettirmek zorundadır.

3.9.1.2. Kararname ve tebliğ uygulamasına ilişkin değerlendirmeler

Bazı deniz araçlarının Özel Tüketim Vergisi ödemeksizin yakıt almalarına imkan veren Bakanlar Kurulu Kararnamesine ilişkin açıklamaları içeren 6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği 4/a bölümünde, Kararname kapsamında deniz yakıtı teslimine ilişkin uygulamalara yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre; vergi dairesi ve Müsteşarlık tarafından gerekli görüldüğü takdirde, yakıt alım defterinde yer alan yakıt tank kapasiteleri, bir defada veya bir yılda alınabilecek azami yakıt miktarları , günlük, üç aylık ve yıllık azami sarf miktarları değiştirilebilir. Bu kapasite ve miktarlar, gemi tipleri, çalışma sahaları ve bölgeleri itibariyle, yıllık çalışma saatleri ve mevsimlere göre ayrı ayrı belirlenebilir. Bu değişiklik ve tespitler, yakıt alım defterine işlenmek ve liman başkanlığı ile vergi dairesi müdürlüğü tarafından onaylanmak suretiyle geçerlilik kazanır. Deniz yakıtı kullanıcıları, yakıt alım defterinde belirlenmiş olan azami yakıt miktarlarının üzerinde deniz yakıtı alamazlar ve her

yakıt tesliminde, yakıt alım defterinde alıcı için ayrılmış olan kısımları doldurarak, imzalamak zorundadırlar.

Genel ve Katma Bütçeli İdareler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların sahip olduğu deniz araçları da kararname kapsamında deniz yakıtı kullanabileceklerdir. Anılan kurum veya kuruluşlar, deniz yakıtı kullanmak için Müsteşarlığa müracaat edecekler ve her bir deniz aracı için yakıt alım defteri alacaklardır. Ancak Müsteşarlık tarafından ilgili kurum ve kuruluşların tüm deniz araçları için kullanabileceği azami deniz yakıtı miktarı, her bir deniz aracı için ayrı ayrı belirlenmek yerine, tüm deniz araçları için topluca belirlenebilecektir. Miktarlara ilişkin bölümleri boş bırakılarak doldurulmuş ve Müsteşarlıkça onaylanmış olan yakıt alım defterleri, ilgili kurum ya da kuruluşun kullanabileceği azami toplam yakıt miktarını gösteren izin belgesi ile birlikte, ilgili vergi dairesince de onaylanacaktır.

Yukarıda anılan kurum ve kuruluşlar, izin belgesi ile dağıtıcılardan izin belgesinde belirlenen azami yakıt miktarını aşmamak ve her yakıt alımında, alınan yakıt miktarını izin belgesine kaydettirmek ve dağıtıcıya izin belgesini imzalatmak kaydıyla birden fazla deniz aracı için, topluca yakıt alabileceklerdir. Vergi dairesi ve Müsteşarlıkça onaylanmış olan yakıt alım defterlerinin kullanımında, defterlerin ait olduğu deniz araçlarına yapılan her deniz yakıtı teslimatında, defterin teslimata ilişkin bölümleri kurum ya da kuruluş yetkililerince doldurulacak ve imzalanacaktır. Anılan kurum ya da kuruluşlar, izin belgelerinde kendilerine topluca tahsis edilen azami yakıt miktarının üzerinde deniz yakıtı alamayacaklardır.

Kararname içeriğinde kabotajda kullanılacak yakıt miktarlarında ilişkin herhangi bir sınır yer almazken, 6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 4/a bölümünde, izin belgesinde belirlenen azami yakıt miktarını aşmamak şartı getirilmiş olup, alınabilecek yakıt miktarı sınırlandırılmıştır. Yapılan bu sınırlama nedeniyle Kararnamenin amacı ile örtüşmeyen bir durum ortaya çıkmış bulunmaktadır. Tebliğ düzenlemesi ile getirilen sınır, Kararnameden beklenen amacı sağlamamaktadır. Bu nedenle Tebliğ düzenlemesinde ifade edilen yakıt alımlardaki sınır kaldırılmalı, araçlar kabotaj faaliyetlerinde sınırsız yakıt

alabilmelidirler. Nitekim konulan sınır nedeniyle sektörde mağduriyetler yaşanmakta, denizciliğimiz ve özellikle de kabotaj faaliyetlerimiz olumsuz etkilenmektedir.

3.9.2. Denizcilik sektörüne ilişkin Özel Tüketim Vergisi Kanunu II sayılı listede yer alan araçlar

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 1/b bendinde, Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabının bir defaya mahsus olmak üzere Özel Tüketim Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kanuna ekli II Sayılı listede, Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar ile anılan vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda katma değer vergisi uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise Özel Tüketim Vergisine tabi değildir.

Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile kayıt ve tescile tabi olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı verginin konusuna girmektedir. Bu listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar için verginin konusu, sözü edilen araçların ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile Özel Tüketim Vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışdır.

II sayılı listede yer alan taşıtlardan kayıt ve tescile tâbi olanlarda verginin konusuna giren işlem, bunların ilk iktisabıdır. İlk iktisap Türkiye’de henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların edinilmesi ile ilgili bir kavram olup, aşağıdaki şekillerde ortaya çıkmaktadır.

İlk iktisap, kapsama giren taşıtların müzayede yoluyla veya motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak üzere edinilmesidir. Prensip olarak, kayıt ve tescil ettirmek üzere taşıt alınması sırasında vergi söz konusu olacaktır.

Taşıtların kullanılmak üzere Türkiye'ye ithalatı ilk iktisaptır. Bu taşıtların getirildiği ülkede kayıt ve tescile tâbi tutulmuş veya kullanılmış olması, ithalatı sırasındaki vergi uygulanmasını engellemeyecektir. Ancak ithalatın motorlu araç ticareti yapanlarca gerçekleştirilmesi halinde bu safhada vergi uygulanmayacaktır.

II sayılı liste kapsamına giren taşıtlardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlarda ise verginin konusuna giren işlem ilk iktisap değil, bunların ithali ile imal veya inşa edenler tarafından teslimidir.

Kayıt ve tescil, motorlu taşıtların ilgili mevzuatları gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescili ifade etmektedir.

Kayıt ve tescile tabi olan araçlar 1 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde, II sayılı listeye ilişkin açıklamaların yer aldığı 1.2. bölümü 1.2.1. kısmında açıklanmıştır. Buna göre; Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde geçen "kayıt ve tescile tabi olanlar" ifadesi; deniz taşıtları için, belediyeler veya liman başkanlıklarınca tescil edilmesi zorunlu olan araçları kapsamaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli II sayılı listede olan, limanlarda kullanılan hizmet araçları dahil olmak üzere, denizcilik sektöründe yer alan ve Özel Tüketim Vergisinin konusuna giren araçlar Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P.) numaraları itibariyle aşağıda yer almaktadır.

-8701.20 numaralı, yarı römorklar için çekiciler yüzde 4,

-87.09 numaralı, fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları;

demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları* yüzde 4,

-8901.10.10.00.11 numaralı, 18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (denizde seyretmeye mahsus olanlar) yüzde 6.7,

-8901.10.90.00.11 numaralı, yolcu ve gezinti gemileri (denizde seyretmeye mahsus olmayanlar) yüzde 6.7,

-89.03 numaralı, yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar (Şişirilebilir olanlar ile birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar hariç) yüzde 8,

oranında Özel Tüketim Vergisine tabi olup bu listedeki malların aksam ve parçaları Özel Tüketim Vergisinin kapsamına dahil değildir.

II sayılı listede yer alan motorlu araçlardan konumuza giren kayıt ve tescile tabi olanlar şunlardır;

1- Yarı römorklar için çekiciler,

2-18 gros tonilatoyu geçmeyen denizde seyretmeye mahsus olan gezinti gemileri,

3- Denizde seyretmeye mahsus olmayan yolcu ve gezinti gemileri,

4- Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar.

* II sayılı listede yer alan notta II sayılı listedeki malların aksam ve parçalarının Özel Tüketim Vergisi kapsamı dışında olduğu belirtilmiş olmasına rağmen, özel bir belirleme yapılarak 87.09 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P.) numaralı araçların aksam ve parçaları Özel Tüketim Vergisi kapsamına alınmıştır. 87.09 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaralı araçların liman ve hava meydanlarında da kullanıldığı için söz konusu araçların aksam ve parçaları diğer mallarda olduğu gibi Özel Tüketim Vergisi kapsamı dışında olmalıdır.

Denizde seyretmeye mahsus gemilerden, 18 gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri ile denizde seyretmeye mahsus olmayan yolcu ve gezinti gemileri aynı oranda Özel Tüketim Vergisine tabi tutulacaktır.

Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar da Özel Tüketim Vergisine tabi tutulacaktır. Ancak şişirilebilir olanlar ile birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar Özel Tüketim Vergisine tabi tutulmayacaktır.

Sarıklı gemiler, tankerler, frigorifik gemiler, yük gemileri, balıkçı gemileri, balıkçılık ürünlerinin işlenmesine yönelik fabrika gemileri, römorkörler, fener gemileri, itici gemiler, yangın söndürme gemileri, savaş ve kurtarma gemileri Özel Tüketim Vergisine tabi tutulmayacaktır.

Kanuna ekli II sayılı listede belirtilen notta “bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir” ibaresi yer almaktadır. Buna göre II sayılı listede yer alan mallar için geçerli olmak üzere, bu malların kendileri Özel Tüketim Vergisi kapsamına dahil edilmiş olmasına rağmen bunların aksam ve parçaları Özel Tüketim Vergisinin kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak 87.09 numaralı fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekicilerin aksam ve parçaları özel bir belirleme yapılarak Özel Tüketim Vergisi kapsamına alınmıştır. 87.09 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaralı araçların liman ve hava meydanları hizmetlerinde kullanılmasından dolayı liman ve hava meydanı hizmetlerinde kalitenin artırılması için söz konusu araçların aksam ve parçaları diğer mallarda olduğu gibi Özel Tüketim Vergisi kapsamı dışında olmalıdır.

Ayrıca, Kanuna ekli IV sayılı listede yer alan ve araçlara takılı durumdaki klima, radyo-teyp, telsiz, GPS gibi cihazların, aracın mütemmim cüzü olması görüşü genel kabul gördüğünden dolayı, aksam ve parça olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Aracın toplam bedeli içerisinde yer alan bu malların ayrı fatura edilerek

düşük oranlı vergi ödenmesi ve dolayısıyla vergiden kaçınılmak istenmesi, vergi ziyana neden olacaktır.

Deniz taşıma araçları ve bu araçların imalinde ve inşasında kullanılan malların, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları verilen mallar kapsamında olanları Özel Tüketim Vergisine tabidir.* Ancak IV sayılı listedeki malların, II sayılı listedeki araçlarda kullanılması durumunda, bu unsurların, II sayılı listedeki denizcilik sektöründe kullanılan araçların aksam ve parçası olarak nitelendirilmesinin daha uygun olacağı ve dolayısıyla da Özel Tüketim Vergisi yükünün azaltılmasının sektöre fayda sağlayacağı bilinmelidir. Nitekim bu konuda mükelleflerce vergi yükünün azaltılması için vergiden kaçınarak ithalat yoluna gidilmesi ile de endüstrimiz olumsuz etkilenebilecektir.

3.9.2.1. Kayıt ve tescile tabi olan araçlar

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının b bendinde belirtildiği üzere II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olan araçlar için ilk iktisap Özel Tüketim Vergisinin konusunu oluşturacaktır.

İlk iktisap kavramı, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının b bendinde açıklanmıştır. Bu açıklamaya göre ilk iktisap; II sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder.

Buna göre ilk iktisap;

-Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini,

*. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.09.2002 tarih ve 5226 sayılı muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/otv/5226.htm> , (Erişim: 01.06.2006).

-Motorlu araç ticareti yapanlardan ya da müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerden iktisabını,

-Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan bu malların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,

-Kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi, bu mallardan 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri gereğince alıcıları tarafından iade edilenlerin, aynen veya bir işlem gördükten sonra motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını,

ifade eder.

Buna göre, motorlu araçlar üzerinden de diğer Özel Tüketim Vergisi kapsamına giren mallarda olduğu gibi tek safhada, bir kez Özel Tüketim Vergisi alınacaktır. Verginin sadece ilk iktisapta uygulanması, ikinci elde verginin olmayışı tescil kayıtlarının gerçek durumu yansıtmasını sağlayabilecektir. Ayrıca motorlu araçlarda vergilemenin değer esasına göre yapılması, rekabet eşitsizliğini önleyecektir. Diğer yandan, ikinci el motorlu araç alımlarında satış sözleşmesi üzerinden binde 7,5 oranında damga vergisi ve noter harcı ödenmeye devam edilecektir.

Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan motorlu taşıtların kullanılmak üzere ithali Özel Tüketim Vergisine tabidir. Verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişi ithalat sayılmaktadır. Bu taşıtların, getirildiği ülkede kayıt ve tescile tabi tutulmuş veya kullanılmış olması, Türkiye’ye girişi esnasında Özel Tüketim Vergisi uygulanmasını engellemeyecektir. Ancak bu araçların düşük bedelle ithal edilmesi ile Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Vergisi değerlerinin olduğundan düşük gösterilmesi de karşılaşılabilecek bir olumsuz durumdur.

Kayıt ve tescile tabi motorlu taşıtların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerden iktisabı da ilk iktisap sayılmıştır. Dolayısıyla kayıt ve tescile tabi motorlu taşıtların mahkeme

satış memurlukları ve icra daireleri dahil olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı Özel Tüketim Vergisine tabidir. Ancak, verginin uygulanabilmesi için satış konusu malın daha önce Özel Tüketim Vergisine tabi tutulmamış olması gerekmektedir. Buna göre, motorlu araç ticareti yapan bir mükellefin kendi adına kayıt ve tescil edilmiş motorlu deniz aracının icra yoluyla satılması halinde Özel Tüketim Vergisi uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, bu mükellefin satmak üzere elinde bulundurduğu ve henüz Türkiye’de kayıt ve tescil ettirilmemiş motorlu deniz aracının icra yoluyla satılması halinde bu taşıtı kullanacak olan açısından ilk iktisap söz konusu olacağından bu satış vergiye tabi olacaktır.

3.9.2.2. Kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar

Özel Tüketim Vergisi Kanunu II sayılı listede yer alan taşıt araçlarından yukarıda sayılanlar dışında kalan araçlar, Özel Tüketim Vergisi Kanunu uygulamasında “kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar” olarak değerlendirilecektir. Denizcilik sektörü içerisinde kullanılan ve Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

-Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler ve diğer taşıtlar,

- Jet-ski ve benzeri

kayıt ve tescile tabi olmayan mallardır.

II sayılı listede yer alan taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda verginin konusu, kayıt ve tescile tabi olan taşıtlardan farklı olarak ilk iktisap değil, bu taşıtların ithali ile imal veya inşa edenler tarafından teslimidir. Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtların, motorlu araç ticareti yapanlarca, taşıtları yeniden satmak üzere olsa bile, Türkiye’de imal veya inşa edenlerden satın almaları veya Türkiye’ye ithal etmeleri durumunda da Özel Tüketim Vergisi uygulanacaktır. Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtların kimin tarafından satın alındığının veya

ithal edildiğinin önemi yoktur. Dolayısıyla kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtları ithal edenler veya imal veya inşa edenlerden teslim alanlar Özel Tüketim Vergisi ödemek zorundadırlar. Ayrıca, kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu taşıtların mahkeme satış memurlukları ve icra daireleri dahil olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı da Özel Tüketim Vergisine tabidir. Ancak, verginin uygulanabilmesi için satış konusu malın daha önce Özel Tüketim Vergisine tabi tutulmamış olması gerekmektedir.

3.9.3. Özel Tüketim Vergisi Kanununda ithalat istisnasının savunma sanayi ve denizcilik sektörüne olumsuz etkileri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesinde "Diğer İstisnalar" başlığı altındaki 7/6 bendinde, ithalat istisnasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi gereğince; Kanuna ekli listelerdeki mallardan, 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 Özel Tüketim Vergisinden müstesnadır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesinde yer alan [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç olmak üzere] gümrük muafiyetleri, Özel Tüketim Vergisi için de geçerli kılınmıştır. Geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan malların ithali de özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Böylece yurt dışına geçici olarak gönderilen veya ihraç edilen malların geri gelişinde gümrük vergisi ve katma değer vergisi için uygulanan hükümlerin Özel Tüketim Vergisi için de geçerli olması öngörülmüştür.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesinde yer alan serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergilerinden muaftır. Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I, II, III, IV sayılı listelerde yer alan mallardan, Gümrük Kanununun 167'nci maddesi hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali Özel Tüketim

Vergisinden müstesnadır. Buna göre, Gümrük Kanunu 167'nci maddesinde savunma sanayi ve denizcilik sektörü kapsamında istisna tanıyan bentler, Gümrük Kanunu 167/3 ve 167/9-d bentleridir. Bu bentler aşağıdaki gibidir.

“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,

b) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyacı için bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan her türlü yardım malzemesi,

c) Emniyet Genel Müdürlüğü ile Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından emniyet ve gümrük muhafaza hizmetleri ihtiyacı için dış memleketlerden mubayaa ve ithal olunacak (a) bendinde yazılı araç, gereç ve silahlar ile bunların teferruatı,

9. Ulaştırıcılıkta kullanılan eşya;

d) Deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi,”

Buna göre; Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi gereğince yukarıda sayılan Gümrük Vergisi Kanunu 167/3 ve 167/9-d bentleri kapsamındaki eşyalardan Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde sayılan malların ithali Özel Tüketim Vergisinden müstesnadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi gereğince; Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I, II, III, IV sayılı listelerde yer alan mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesi hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali Özel Tüketim Vergisinden müstesnadır. Gümrük Kanunu 167/3'üncü bendinde savunma ve iç güvenlik ile görevli kuruluşların yapacakları madde kapsamındaki ithalatların Gümrük

Vergisinden muaf olduğu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendinde ise söz konusu kuruluşların Gümrük Kanunu 167'nci maddesi kapsamında yapacakları ithalatların Özel Tüketim Vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Kanunu koyucu Gümrük Kanunu 167/3 bendi kapsamında yapılacak ithalatlara istisna tanıyarak bu unsurların ithalatını teşvik etmiştir. Ancak bu unsurların yurtiçi teslimleri tamamen istisna kapsamında değildir. Bu nedenle de yerli sanayimiz aleyhine bir durum söz konusudur.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendinde, Gümrük Kanunu 167'nci maddesine yapılan atıf nedeniyle, Gümrük Kanunu 167/3-a bendinde yer alan; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyaçları için 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 ile Gümrük Kanunu 167/3-c bendinde yer alan; Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından emniyet ve gümrük muhafaza hizmetleri ihtiyacı için dış memleketlerden mubayaa ve ithal olunacak Gümrük Kanunu 167/3-a bendinde yazılı araç, gereç ve silahlar ile bunların teferruatı gümrük vergilerinden ve Özel Tüketim Vergisinden muaftır.

Yukarıda yer alan kurumlar, limanlarda kullanılan araçlar ve çeşitli deniz taşıtlarının yer aldığı II sayılı listede yer alan malların ithali ile IV sayılı listede yer alan telsiz, alıcı-verici ve benzeri malların ithalinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendinde ifade edilen ithalat istisnası hükümlerinden dolayı, Özel Tüketim Vergisi muafiyeti hükümlerinden faydalanabilecektir. Ancak bu unsurların yurtiçinden tedarik edilmesi halinde, Özel Tüketim Vergisi muafiyeti söz konusu olmamakta ve Özel Tüketim Vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu nedenle de söz konusu nitelikteki alışların, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından yurtdışından yapılması daha cazip olmakta ve savunma sanayimiz ile denizcilik sektörümüz bu durumdan olumsuz etkilenmektedir. Dolayısıyla savunma sanayimiz ve denizcilik sektörümüz için aleyhimize bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ithalatçı firmalar daha avantajlı durumdadır. Yerli sanayimizin dezavantajlı durumunun giderilmesi için yukarıda yer alan ve ithalatında Özel Tüketim

Vergisi muafiyeti bulunan malların yurtiçi teslimleri de istisna kapsamına mutlaka alınmalıdır.

Gümrük Kanunu 167/9 bendinde ulaştırmacılıkta kullanılan eşyalara ilişkin istisnalar düzenlenmiş olup d bendinde deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithali Gümrük Kanunu kapsamında istisna olarak düzenlenmiştir. Nitekim Gümrük Kanunu 167/9-d bendinde ifade edilen deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesinin ithal edilmesi durumunda Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi kapsamında da ithalat istisnası uygulanmaktadır. Ancak ithali Özel Tüketim Vergisinden istisna olan deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemelerinin yurtiçi teslimleri istisna kapsamında olmadığından söz konusu malzemelerin ithali Özel Tüketim Vergisi yönünden avantajlıdır. Ancak söz konusu avantaj ithalatçı firmalara tanınmakta olup bu nedenle de denizcilik sektörümüz aleyhine bir durum söz konusudur.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi nedeniyle, Gümrük Kanunu 167'nci maddesinde ifade edilen ve Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listeler içerisinde yer alan savunma sanayi ve denizcilik sektörlerimize ilişkin malların yurtiçi teslimleri Özel Tüketim Vergisinden müstesna değildir. Dolayısıyla Özel Tüketim Vergisi yönünden verginin konusuna giren söz konusu malların ithalatı daha cazip olmaktadır. Bu durum ise yerli firmalarımızın rekabet gücü, savunma sanayimizin ve denizcilik sektörümüzün gelişimi açısından olumsuz bir durumdur.

3.9.4. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Bakanlar Kurulunun yetkileri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12'nci maddesinde, Kanunda ifade edilen oran ve tutarlara ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Özel Tüketim Vergisi, Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve oranlarda alınır. Bakanlar Kuruluna topluca veya ayrı ayrı olmak üzere Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde oran ve tutarlara ilişkin belirleme yapma yetkisi verilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12'nci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerden bir kısmı aşağıda yer almaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12/2-a bendinde; Bakanlar Kurulu topluca veya ayrı ayrı olmak üzere, akaryakıt ve yağlara ilişkin I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye yetkilidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12/2-c bendinde; Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere, araçlara ilişkin II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye; uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanunî oranına kadar çıkarmaya yetkilidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12/2-d bendinde; Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere, içlerinde klima, telsiz gibi cihazlarında bulunduğu IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sıfıra kadar indirmeye, % 25'e kadar artırmaya yetkilidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12/2-e bendinde; Bakanlar Kurulu, listelerde gümrük tarife pozisyonu veya tarife alt pozisyonu olarak yer alan malların her biri için belirlenmiş olan oran veya tutarların alt ve üst sınırları içinde kalmak suretiyle, bu pozisyonların altında yer alan mallar itibarıyla farklı vergi tutarları veya oranları belirlemeye de yetkilidir.

Denizcilik sektörüne ilişkin akaryakıt, yağ, deniz araçları, liman araçları, denizcilikte kullanılan çeşitli aksam ve parçaların Özel Tüketim Vergisi oranlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak savunma sanayi ve denizcilik sektöründe kullanılan Özel Tüketim Vergisine tabi bütün unsurların Özel Tüketim Vergisi oranlarını “0” olarak belirlemelidir. Bu belirleme ile de denizcilik sektörümüzün güçleneceği, düşen maliyetler nedeniyle denizciliğimizin tabana yayılacağı ve diğer sektörleri de etkileyecek bir ivme yakalanacağı kesindir.

3.9.5. Denizcilik Sektöründe Özel Tüketim Vergisi uygulamasına ilişkin örnekler

Mükelleflere denizcilik sektöründe Özel Tüketim Vergisi Kanunu uygulamasına ilişkin resmi görüşler vermeye yetkili olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve bağlı birimlerince verilen görüşler arasında birbiriyle çelişik görüşler söz konusudur. Dolayısıyla bazı konularda Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde uygulama birliğinden söz etmek mümkün değildir.

Özel Tüketim Vergisi uygulamasında; tescile tabi olmayan motorsuz yelkenliler Özel Tüketim Vergisine tabi değildir. Deniz motorsikletleri, spor yelkenlileri ve deniz yelkenlileri bu kapsamdadır.* Ayrıca 8407.21 G.T.İ.P.'da yer alan dıştan takma motor, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer almadığından verginin konusuna girmemektedir.** Denizcilik sektöründe Özel Tüketim Vergisi uygulamalarına ilişkin ayrıntılı örnekler ve açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

3.9.5.1. Özel Tüketim Vergisine tabi ticari deniz araçları

Ticari amaçlı kullanılmak üzere yurtiçi veya yurt dışından satın alınan veya imal ve inşa ettirilen ve 89.03.92.91.00.00, 89.03.99.91.00.00, 89.01.10.90.00, 89.01.1000.11, 89.02.00.12.00.11 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer aldığı belirtilen yat, deniz motosikleti, ticari hizmet gemisi, yolcu motoru, yolcu gemisi ile balıkçı gemilerinin Özel Tüketim Vergisine tabi olup olmadığı konusuna ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1/b maddesinde; II Sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, 1/c maddesinde de II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithalatı veya imal yada inşa edenler tarafından tesliminin, bir defaya mahsus olmak üzere Özel Tüketim Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2002 tarih ve 4680 sayılı muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/otv/4680.htm> , (Erişim:01.06.2006).

** Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.4.DEF.0.07.12/Özel Tüketim Vergisi.2003.14 sayılı muktezası, http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/ozel_tuketim/ornek2003otv1.htm , (Erişim:01.06.2006).

Kanunun 2'nci maddesinin (b) bendinde ise, ilk iktisap; II sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenlerde dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder, denilmektedir.

Konuyla ilgili olarak 30.07.2002 tarih 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nin "1.2.1. Kayıt ve Tescile Tabi olan Araçlar" başlıklı bölümünde, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde geçen "Kayıt ve Tescile Tabi Olanlar" ifadesinden, deniz taşıtları için, belediyeler veya liman başkanlıklarınca, tescil edilmesi zorunlu araçları kapsadığı ifade edilmiştir.

Buna göre, 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,

Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numarasında yer alan deniz taşıtları Özel Tüketim Vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca Özel Tüketim Vergisine tabi olup ilk iktisabında kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçlarda (Örneğin: Jet-ski)* verginin, aracın ithalatı yada imalatçıları tarafından

* Yukarıda yer alan İstanbul Defterdarlığı'nın 23.08.2002 tarih ve 4680 sayılı muktezasında jet-ski Özel Tüketim Vergisine tabi değil açıklaması yapılmışken, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı jet-ski için, Özel Tüketim Vergisine tabi olduğuna ilişkin görüş vermiştir. Dolayısıyla bazı konularda Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde uygulama birliğinden söz etmek mümkün değildir.

teslimi veya Özel Tüketim Vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı sırasında hesaplanacaktır.

Öte yandan 89.02. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numarasında yer alan balıkçı gemileri Kanuna ekli listelerde yer almadığından Özel Tüketim Vergisinin konusuna girmemektedir.*

3.9.5.2. Belediye ve Emniyet Müdürlüklerine II sayılı liste kapsamındaki araçların teslimi

01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1/1 maddesi ile Kanununa ekli listelerde, hangi malların bu verginin kapsamına girdiği Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları itibariyle belirtilmiş, II sayılı listede de bu verginin kapsamına giren motorlu araçlar sayılmıştır.

Kanunun 1/1-b maddesinde; II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabının bir defaya mahsus olmak üzere Özel Tüketim Vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 4/1-b maddesinde; Özel Tüketim Vergisinin mükellefinin II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olduğu açıklanmıştır.

Yine aynı Kanunun “Diğer İstisnalar” başlıklı 7’nci maddesinin 2 numaralı bendinde; (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, münhasıran aracı sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların malul ve sakatlar tarafından 5 yılda bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabının, 3 numaralı bendinde ise, II sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabının vergiden istisna olduğu belirtilmiştir.

* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.10.2002 tarih ve Katma Değer Vergisi.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18. ÖTV.01.5509 sayılı muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/otv/5509.htm> , (Erişim: 01.06.2006).

Kanunun “İstisnaların Sınırı ve Yetki ” başlıklı 10’uncu maddesinde de; Özel Tüketim Vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, diğer Kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olacağı da hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Özel Tüketim Vergisi Kanununda Belediyelere ve Emniyet Müdürlüklerine, yapılacak teslimlerde Özel Tüketim Vergisi istisnası uygulanacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığından II sayılı liste kapsamında yer alan motorlu araçların Belediye ve Emniyet Müdürlüklerine teslimi Özel Tüketim Vergisine tabi olacaktır.*

3.9.5.3. Yolcu motorunun ilk iktisabının Özel Tüketim Vergisi karşısındaki durumu

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli II Sayılı listenin 8901.10.10.00.11 tarife pozisyonunda yer alan 18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemilerinin (Denizde seyretmeye mahsus olanlar) 6,7 oranında Özel Tüketim Vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. 18 Gros tonilatoyu geçmeyen (17,78), kayıt ve tescile tabi olan yolcu motorunun ilk iktisabında 6,7 oranında Özel Tüketim Vergisi ödenecektir.**

*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.09.2002 tarih ve Katma Değer Vergisi.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.01.5234 sayılı muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/otv/5234.htm>, (Erişim: 01.06.2006)

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.08.2005 tarih ve DEF.0.06.12/ Özel Tüketim Vergisi-2005 sayılı muktezası, <http://www.avdb.gov.tr/menulist.aspx?m=2> , (Erişim: 01.06.2006)

3.9.5.4. Motor ve teknesi ayrı ayrı üretilen deniz taşıtlarında Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listede yer alan kayıt ve tescile tabi deniz araçlarının motor veya tekne olarak teslim edilmesinde Özel Tüketim Vergisi hesaplanmayacak, Özel Tüketim Vergisi kayıt ve tescil aşamasında aranacaktır.

Bu nedenle, 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 Vergisi emsal bedel üzerinden hesaplanarak alıcı tarafından beyan edilip ödenecektir. Ayrıca, Özel Tüketim Vergisine tabi olup ilk iktisabında kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçlarda verginin, aracın ithalatı yada imalatçıları tarafından teslimi veya Özel Tüketim Vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı sırasında hesaplanması gerekmektedir.*

* Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.4.DEF.0.07.12/ Özel Tüketim Vergisi.04.27 sayılı muktezası, http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/ozel_tuketim/ornek2004otv2.htm, (Erişim: 01.06.2006)

IV. TARTIŞMA, TEKLİFLER ve SONUÇ

4.1. Tartışma

Çalışmamızda savunma sanayimizin vergi mevzuatı kaynaklı rekabet dezavantajları ve sorunları incelenerek denizcilik sektörü kapsamında değerlendirmeler yapılmış ve çözüm önerileri sunulmuştur. Savunma sanayimizin ve denizcilik sektörümüzün gelişimi için ithalat karşısındaki rekabet dezavantajları başta olmak üzere yapılması gerekli teşvik düzenlemeleri vergi mevzuatı kapsamında belirlenmiştir. Savunma sanayimizin vergi mevzuatı kaynaklı rekabet dezavantajları özellikle Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi mevzuatları ve diğer özel kanunlarda yer alan vergisel bağışıklıklar kapsamında incelenmiş olup sorunlar tespit edilerek önerilerimize yer verilmiştir. Bu aşamada savunma sanayimizle direkt ilişkili olan denizcilik sektörünün ithalat karşısındaki rekabet dezavantajları ve olması gerekli vergisel teşvikler de tespit edilmiştir. Savunma sanayimizin gelişimi için savunma sanayi ve denizcilik sektörleri birlikte değerlendirilmeli, ithalat karşısındaki rekabet dezavantajları başta olmak üzere sektörlerin çağdaş düzeye ulaştırılması için vergi mevzuatındaki sorunlar giderilmeli ve önerilen teşvikler ivedilikle sağlanmalıdır.

Savunma sanayi sektörü ve bu sektörle doğrudan ilişkili denizcilik sektörünün vergi ve gümrük mevzuatı karşısındaki durumu çalışmamızda incelenirken öncelikli olarak yasal düzenlemelerde yer alan tanım ve mevzuattan kaynaklanan sorunlar saptanmış ve mevzuatta yer alması gereken hususlar da tespit edilmiştir.

4.2. Teklifler

4.2.1. Ulusal güvenlik alanındaki kanunlarda düzenlenen vergi istisnaları

Ulusal savunma alanında yapılan ikili veya çok taraflı antlaşmalar ve savunma alanındaki düzenlemeler içeren çeşitli kanunlar gereğince, ülkemizdeki savunmadan sorumlu kurumların yapılanması, ihtiyaçlarının karşılanması ve modernizasyonunu sağlamak üzere ulusal savunma alanındaki kanunlarımızda vergisel istisnalar tanınmıştır. Savunma sanayi ile ilgili çıkarılan kanunlarda “her türlü vergi, resim, harçtan” muaf veya istisna şeklinde hükümler yer almaktadır. Ancak söz konusu savunma sanayine yönelik sağlanmaya çalışılan istisnaların Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunlarına teşmil edilebilmesi için bu kanunlara hüküm eklenmesi yada söz konusu kanunlarda değişiklik yapılması gerekmektedir. Aksi halde çeşitli kanunlarda yer alan vergisel istisnalara ilişkin hükümler, bu kanunlar açısından uygulanabilirliğini yitirecektir.

Savunma alanında düzenlenen kanunlar içeriğindeki istisna düzenlemeleri genellikle gümrük vergisi, resim ve harçlar konusunda hükümler içermekle birlikte tamamına yakını özel bir vergi türüne atıfta bulunmaktan ziyade “her türlü vergi, resim ve harçtan” muaf olunacağı düzenlemesini içermektedir. Ancak bu kanunlarda belirlenen “her türlü vergilerden muaf” olma hükmünün özellikle Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları yönüyle geçerli olmadığı bilinmesi gerekmektedir. Savunma sanayinde vergi yükünün Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarındaki hükümlerden kaynaklandığı bilindiğine göre, savunma alanındaki kanunlarla sağlanmak istenen istisnaların özellikle Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarını da kapsamına alarak vergisel istisnalar tanınması yönünde değişikliğe gidilerek istisnaların beklenen amacına ulaşılması için sağlanmalıdır.

4.2.2. Ulusal güvenlik kapsamında Katma Değer Vergisi Kanunundaki istisnalar

Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik kapsamındaki teslim ve hizmetlere tam veya kısmi istisnalar tanınmıştır. Bu istisnalarla, ilgili kamu kurumları bütçelerinden gereksiz münakale yapılmasının önlenmesi, yerli sanayimizin korunması, teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişen ihtiyaçlara cevap verilmesi ve üretim kabiliyeti bulunan kamuya ait kuruluşların vergisel yönden korunması amaçlanmıştır. Bu amaçların yerine getirilmesini kolaylaştırmak için tam istisna mahiyetindeki ulusal güvenlik harcamalarına ilişkin istisna tanıyan Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi kabul edilmiştir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununda savunma alımlarında ithalat aşamasında tanınan istisnanın oldukça geniş olması nedeniyle yukarıda sayılan hususlara ulaşmak konusunda güçlükler mevcuttur. Nitekim ulusal güvenlik harcamalarına ilişkin istisna tanıyan Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi düzenlemesine rağmen savunma sanayimiz mevzuat yönüyle ithalat teşvikleri karşısında dezavantajlı durumdadır. Ayrıca bilişim ve telekomünikasyon teknolojilerinin savunma alanında kullanımı yönüyle de Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisna düzenlemeleri yeterli değildir. Bu nedenlerle Katma Değer Vergisi Kanunundaki savunma ve iç güvenlikle ilgili teşvikler gözden geçirilmeli ve çağdaş hale getirilmelidir.

Savunma sanayi sektörü açısından denizcilik sektörünün önemi büyüktür. Bu nedenle denizcilik sektöründeki gelişmeler savunma sanayimiz için de önem arz etmektedir. Savunma ve iç güvenlik unsurlarımız içerisinde yer alan deniz unsurları ve yan sanayimizin gelişmiş olması ve uluslararası pazardan pay alması ülkemiz için önem arz etmektedir. Ancak denizcilik sektörüne başta Katma Değer Vergisi Kanunu olmak üzere, vergi mevzuatından kaynaklanan sorunları nedeniyle ithalat karşısında tam bir rekabet eşitliği sağlanamamaktadır. Bu nedenle savunma sanayimiz ve denizcilik sektörümüz olumsuz etkilenmekte olup ülkemiz ekonomisi zarar görmektedir. Denizcilik sektöründe vergi mevzuatı kaynaklı sorunlar giderilerek sektörün ülkemizin ve savunma sanayimizin ihtiyaçlarını yerli katkı ile karşılar hale getirilmesi hedeflenmelidir.

4.2.3. Denizcilik sektörü açısından Katma Değer Vergisi Kanununda taşıma araçları istisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu deniz ve hava taşıma araçları istisnasına ilişkin hükümler içeren 13/a bendi düzenlemeleri ilk şeklinden bugünkü haline gelinceye kadar “5” kez değişikliğe uğramış ve ilk metinde sağlanan istisnanın kapsamı zamanla daraltılmış ve daralan kısımlar da sektörden gelen tepkiler nedeniyle genişletilmeye çalışılmıştır. Son şekilde ise bu araçlara ilişkin tadil, onarım ve bakım şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna edilmiş olup bu hizmetlerle ilişkili olan teslimlere istisna tanınmamıştır. Bu durumda ise tadil, onarım ve bakımda söz konusu teslimlere konu olabilecek parçaların, ekipmanların değiştirilmesi ve benzeri durumlarda parçanın montajını da içeren veya bir hizmet verilmesi şeklinde ortaya çıkan teslimlerde, içinde hizmet unsurunu taşıyan teslimlerde ayırt edilmesi güç durumlar çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde taşıma araçlarına yapılacak teslim ve hizmetler ayrı ayrı düzenlenmiştir. Vergi incelemelerinde sıkça karşılaşılan ve mükelleflerce hizmetlerin faturalandırılmasında, yapılan hizmet veya teslim bağli hizmet durumlarında istisnanın kapsamı açısından ayrıştırılma güçlüğü vardır. Ayrıca kanun koyucunun tadil, onarım ve bakım şeklinde ortaya çıkan hizmetleri istisna tutmuş iken buna ilişkin teslimleri istisna tutmamış olması bizce bir eksiklikdir. Ayrıca deniz taşıma araçlarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna kapsamının bu konuda sınırlı oluşu sektöre zarar verici niteliktedir.

3297 sayılı kanunla ortaya çıkan ve deniz taşıma araçlarına ilişkin belirlemelerin yer aldığı Katma Değer Vergisi 13/a bendinde yer alan değişiklikle “mükelleflere işlemelerinde kullanacakları” belirlemesi yapılarak istisnanın kapsamına giren mükellefler oldukça daraltılmıştır. Oysa bendin bu hale gelmeden önceki istisnanın kapsamında 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. Uygulamada bazı mükellefler

istisna kapsamına girebilmek için ticari faaliyetleri ve iştigal konuları kapsamına girmediği halde istisnadan şekil şartlarını yerine getirmek suretiyle yararlanmak için vergiye ilişkin olayın gerçek mahiyetine uymayan mükellefiyetler tesis ettirmektedirler. Buna ilişkin Gümrük ve Gelir İdaresince takibin yapılması ise bizce mümkün değildir. Bu konuda mükellef olmayan ve iştigal konularına girmedikleri halde şekil şartlarını yerine getirmek yoluyla bu araçların istisna kapsamında ithal edilmesinden Gümrük İdaresinin de çeşitli sıkıntıları vardır. Dolayısıyla hayali mükellefiyetler tesis edilmek suretiyle istisnadan faydalanılma yoluna gidildiği bilinmektedir.

Katma Değer Vergisi 13/a bendinde karşılaşılan kavram karmaşasının 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, bizce Katma Değer Vergisi 13/a bendindeki deniz taşıma araçlarına uygulanan istisna, mükellef sınırı olmadan tüm deniz araçlarına dönük olmak üzere uygulanmalıdır. Şahsi mülke bağlı kullanımlara da istisna tanınmalıdır. Çünkü bu düzenlemelerin kaynağını oluşturan denizcilik ile ilgili Katma Değer Vergisi mevzuatında ihdas edilen düzenlemelerle amaçlanan düşünceler bu sektörlerin tamamen geliştirilmesine dönüktür.

Katma Değer Vergisi 13/a bendine ilişkin değişiklikler ihdas eden 4008 sayılı kanunda “Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi” ibaresi eklenmiştir. Bu değişiklikle getirilen “kısmen veya tamamen” ibaresi zaten kanunda yararlanabilecek mükellefler sayıldığından bizce anlamlı değildir. Eğer kısmen bu işle iştigal etse dahi ilgili kuruluşlar tarafından iştigal konusunun kısmen olup olmamasına bakılmayacaktır. 4008 sayılı kanunla getirilen düzenlemede istisnanın amacının bu araçların doğrudan işletme olarak kullanılmak amacıyla iktisaplarını teşvik etmek olduğu ve firmaların genel işletme ihtiyaçları veya özel kullanım amacıyla firma adına yapılan araç alımlarının teşvikinin Katma Değer Vergisi istisna amacına uygun düşmediği ileri sürülmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendindeki istisnanın, yapılan kanun değişiklikleriyle ilk konuluştaki maksatlardan

sapması nedeniyle, kapsamı genel olması zorunlu olan istisnanın son derece sınırlı olduğu dikkati çekmektedir. Deniz araçlarının işletme ihtiyaçları dışındaki iktisapların ve şahsi kullanımlara bağlı iktisaplarının istisna kapsamı içerisinde olması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi taşıma araçları istisnasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 48 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “A” bölümünde ifade edilen “bu araçların aksam ve parçaları için istisna uygulanmaz. Ancak araçlarda hareket ettirici rol oynayan “ana motorlar”, aracın fonksiyonel bütünlüğünün zorunlu bir unsuru olmaları nedeniyle araçlardan ayrı mütalaa edilemeyeceğinden, istisna kapsamı içinde yer alacaktır.” ifadesine yer verilmiştir. İstisnanın tanındığı araçların niteliği itibariyle çabuk yıprandığı, aşındığı bilindiğine göre, sürekli bu araçlarda bu parçaların değiştirilmesi gereği vardır. Bu nedenle bizce aksam ve parçalara da istisna uygulanmalıdır.

Özellikle Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğü gibi kamu kuruluşlarının fonksiyonları da düşünüldüğünde, bu nitelikteki kamu kurumlarının deniz araçları alımlarının da istisna kapsamına alınması ivedilikle gereklidir. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde savunma ve iç güvenlik kapsamındaki gemi ve denizaltılara istisna tanınmış olup söz konusu istisna savunma sanayimizde ve denizcilik sektörümüzde vergisel sorunları ortadan kaldıran bir düzenleme değildir. Bu nedenle de Katma Değer Vergisi Kanunu metninde yer alan sadece faaliyet konusu belirlemesi yapılan mükelleflerin istisnadan yararlanabileceğine ilişkin şart kaldırılmalı ve istisna kapsamı genişletilmelidir.

4.2.4. Deniz araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalatı

Katma Değer Vergisi Kanununda ve Gümrük Kanununda kamu kurumları tarafından kullanılan deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi alımlarına ilişkin savunma ve iç güvenlik kapsamındaki kurumlar dışındaki kamu kurumlarını ilgilendiren bir düzenleme genel olarak yapılmamıştır. Bu nedenlerle bütçelerden gereksiz münakaleye neden olan bir yapılanma mevcuttur. Özellikle Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğüne ait motorbot unsurları istisna düzenlemelerini içeren Gümrük Kanunu 167/3'üncü bendinden, Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinden ve 13/f bendinden, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7'inci maddesi hükümlerinden hiçbir şekilde yararlanamamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi ve Gümrük Kanunu 167/9 bendi nedeniyle sadece deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithalatı teşvik görmektedir. Bunun nedenlerinden birisi de Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a hükmünün yetersizliğidir. Bu nedenle yurtiçinden bu unsurların tedariki dezavantajlı durumdadır. Örneğin Emniyet Genel Müdürlüğü, Gümrük Muhafaza ve Hudut Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğüne ait deniz ve hava unsurlarına ilişkin donatım ve işletme malzemesi alımları sorunludur. Bu unsurlara ait donatım ve işletme malzemesinin Gümrük Kanununun 167/3-c veya 167/9 bentleri kapsamlarında istisnadan faydalanabilecek durumda olup olmadığı tartışmalıdır. Nitekim Gümrük Kanunu 167/3-c bendinde "(a) bendinde yazılı araç, gereç ve silahlar ile bunların teferruatı," ifadesi nedeniyle bu ana işletim ve donatım malzemeleri unsurlarını teferruattan sayabilmenin hukuki durumu iyi irdelenmelidir. Bizce yukarıda sayılan kurumlara ait bu unsurlar istisnadan faydalanamamaktadır.

Mükelleflerce ve kamu kurumlarınca deniz ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemelerinin ithali Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Vergisi Kanunlarında yer alan düzenlemeler nedeniyle daha avantajlıdır. Bu durum denizcilik gücümüz ve ekonomik gelişimimiz açısından olumsuz bir durumdur. İthalatta teşvik düzenlemeleri yerli sanayimizi olumsuz etkileyecek nitelikte olmamalı ve iç pazara dönük teşvik düzenlemeleri denizcilik gücümüzün tüm unsurlarına yönelik olmalıdır. Mevzuattan

kaynaklanan ve yerli sanayimizin önündeki bu engeller nedeniyle deniz araçları sanayi ile savunma sanayimizin gelişimi engellenmektedir.

4.2.5. Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik harcamaları istisnası kapsamında denizcilik sektörüne ilişkin öneriler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ithalat istisnalarını düzenleyen 16/1-b bendi gereği, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167/3'üncü bendi kapsamında yapılan savunma ve iç güvenlik kapsamındaki teslim ve hizmetlerin yurtdışında yerleşik firmalar tarafından sağlanması halinde ithalatçı firmalar Katma Değer Vergisi istisnasından yararlanmakta, aynı teslim ve hizmetlerin yerli firmalarca yapılması durumunda Katma Değer Vergisi yükümlülüğü getirilmekte ve bu durum ithalatçı firmalara avantaj sağlamaktaydı. Rekabet şartlarının düzeltilmesi ve yerli firmalar aleyhine işlenen uygulamanın sona erdirilmesi amacıyla ithalatçı firmaların yararlandığı savunma ve iç güvenlik kapsamındaki ithalattaki Katma Değer Vergisi muafiyetinden yerli firmaların da yararlanması 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen 13/f bendi ile kısmen sağlanmıştır. Ancak bir kısım teslimler Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f kapsamında istisna olmadığı için söz konusu unsurların ithali daha cazip haldedir. Bu durum yerli sanayimizin gelişimini ve ekonomik kaynaklarımızın verimli kullanımını engellemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinin gerekçesinde savunma sanayi sektöründe üretim yapan yerli sanayi kuruluşlarının ithalat istisnasına ilişkin hükümler içeren Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b bendi hükmünden kaynaklanan dezavantajlarının giderilmesi amacı ifade edilmiştir. Ancak kanun maddesinin ve ithalata ilişkin hükümlerin düzenlendiği Katma Değer Vergisi Kanunu 16/1-b, Gümrük Kanunu 167/3 bendi düzenlemeleri ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi hükümleri incelendiğinde görüleceği üzere, savunma sanayimiz ve denizcilik sektörlerimizin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi ile tam olarak desteklenemediği görülmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik harcamaları istisnası kapsamında 13/f bendinde ifade edilen hususlara ilişkin istisnanın kapsamının, kanunun getiriliş amacını tam karşılayamaması nedeniyle savunma sanayimiz ve ilişkili sektörlerin bazı teslimlerinde

ithalat karşısında rekabet dezavantajı sürecektir. Bu kapsamda savunma ve iç güvenlik kapsamındaki gemi ve denizaltının istisna kapsamına girmesine rağmen diğer çeşitli deniz unsurlarının teslimlerinin istisna kapsamına girmemesi nedeniyle denizcilik sektörümüzün savunma ve iç güvenlik kapsamındaki diğer teslimleri istisnadan faydalanamamaktadır. Buna karşılık aynı nitelikteki teslimlere ithalat istisnası hükümleri uygulanmaktadır. İthalat istisnasının kapsamının yurtiçi teslimlere tanınan istisnadan daha geniş olması nedeniyle savunma sanayimiz ve denizcilik sektörlerimizin ithalat karşısında tam bir rekabet eşitliği elde etmeleri mümkün değildir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde yer alan savunma ve iç güvenlik unsurlarının kapsamının genişletilmesi ve özellikle savunma ve iç güvenlik kapsamında denizcilik sektörüne dönük tüm unsurların istisna kapsamına alınmasında ülkemiz kaynaklarının verimli ve etkili kullanımı açısından fayda vardır. Ayrıca savunma ve iç güvenlik kapsamındaki ithalatlara istisna hükmünü düzenleyen Gümrük Kanununun 167/3'üncü bendi ile Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi istisna hükümleri kapsamı birbiriyle uyumlu hale getirilmeli ve savunma sanayi ve denizcilik sektörlerinde ithalat karşısında rekabet eşitliği sağlanmalıdır.

4.2.6. Denizcilik ve savunma sanayi sektörlerine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a, 13/f ve 16/1-b bentleri kapsamı

Katma Değer Vergisi Kanunundaki denizcilik sektörüyle ilgili istisna düzenlemeleri ticaret filosunun geliştirilmesine ilişkindir. Ancak kamu kurumlarını ve ticari maksatlar dışındaki iktisapları ilgilendiren bir düzenleme genel olarak yapılmamıştır. Kamu kurumlarına ait deniz unsurlarının istisna kapsamında olmaması nedeniyle kamu kurumlarının bütçelerinden gereksiz münakaleye neden olan bir yapılanma mevcuttur. Nitekim deniz taşıma araçlarına ilişkin istisna düzenlemesini içeren Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinde mükelleflerin bu istisnadan yararlanabileceğine ilişkin belirlemeden dolayı herhangi bir ticari maksat olmadan bu istisnadan faydalanmak için olayın gerçek mahiyeti ile ilgisi olmayan mükellefiyetler tesis ettirilmektedir. Bu durum ise olayın gerçek mahiyeti ile ilgisi olmayan işlemlere neden olmaktadır. Bizce bu tip olumsuzluklara meydan vermemek için ve yerli sanayimize rekabet eşitliği sağlamak için Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendindeki “mükellef” unsuru kanun metninden çıkarılmalıdır.

Katma Değer Vergisi 13/f bendinde gemi ve denizaltı ifade edilmiş ancak yüzer tesis ve platformlar göz ardı edilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde yüzer tesis ve benzeri deniz unsurlarına ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu konudaki istisna Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendi ile sadece bu işleri ticari maksatlarla yürüten mükelleflere tanınmış ancak kamu kurumları ihmal edilmiştir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendi ve 13/f bendinde değişikliğe gidilerek kamu kurumlarının ve bilhassa savunma ve iç güvenlikten sorumlu kuruluşların ihtiyaçlarının yurtiçinden istisna kapsamında karşılanması sağlanmalıdır. Savunma sanayi ve denizcilik sektörümüze ilişkin teşvik düzenlemeleri yerli sanayimizi olumsuz etkileyecek nitelikte olmamalı ve denizcilik gücümüzün tüm unsurlarını kapsamalıdır.

4.2.7. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü faaliyetleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a ve 13/f bentleri kapsamında öneriler

Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü beşeri ve salgın hastalıklara karşı milli sınırlarımız ve sahillerimizi savunmakla görevlidir. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü Türk Karasularına giren yabancı ve yerli gemilerin sağlık kontrollerini deniz ambulansları ve motorbotları ile yapmaktadır. Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğüne ait motorbot unsurları Gümrük Kanunu 167'nci maddesinden, Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinden 13/f bendinden, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7'inci maddesi hükümlerinden hiçbir şekilde yararlanamamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f veya 13/a bendinin kapsamında yer almayan özel bütçeli kuruluşlar içerisindeki Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü'nün Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a veya 13/f bendinde ifade edilen türdeki alımlarına ilişkin istisna tanınması hususunda acilen düzenleme yapılması gereği vardır. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendine Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü'nün eklenmesi veya Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a bendinin revize edilmesi mutlak gereklidir.

4.2.8. Katma Değer Vergisi Kanununda ulusal güvenlik istisnası ile askeri amaç taşıyan askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetlere ilişkin istisna

Katma Değer Vergisi Kanununda istisna konusu olayın hem tam ve hem de kısmi istisna kapsamında olması durumunda hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda tereddütler mevcut olup Katma Değer Vergisi Kanunu genelinde bu sorun henüz çözüme kavuşturulmuş değildir. Bu nedenle de Katma Değer Vergisi Kanununda savunma ve iç güvenlik kapsamında tam ve kısmi istisna mahiyetinde iki ayrı istisna düzenlemesi nedeniyle uygulamada sorunlar yaşanacağı görülmektedir. Bu durumun açıklığa kavuşturulması gerekli olup, savunma sanayimizin istisnadan, kısmi istisna olarak yararlanması durumu maliyetleri ve fiyatları arttıracığından düzenlemeden beklenen teşviki sağlayamayacağı açıktır.

Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için yapmış oldukları Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendindeki unsurları içerisine alan teslim ve hizmetler sonuçları itibariyle eğer Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi kapsamında değerlendirilirse Katma Değer Vergisi Kanunu 32'nci maddesine dayanılarak askeri fabrika, tersane ve atölyelere yüklenilen vergilerinin iadesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu 17/3-a bendi kapsamında değerlendirilirse kısmi istisna mahiyetindeki eski uygulama devam edecektir. Yukarıda da ifade edildiği üzere; yoruma göre her iki maddenin de uygulanabilirliği mümkündür. Ancak bu konuda bir uygulama birliğini sağlamak mümkün gözükmemektedir.

Bizce Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendi özel bir düzenleme olduğundan dolayı askeri fabrika, tersane ve atölyelerin söz konusu kurumlara milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için yapmış oldukları Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f bendinde ifade edilen unsurları içerisine alan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenmiş oldukları vergilerin iadesi gerekmektedir. Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kısmi istisna kapsamında yapacakları

teslim ve hizmetlerden doğan dezavantajlarının giderilmesi gerekir. Bu konuda tereddütleri gidermek için tebliğ düzenlemesiyle açıklama yapılması gerekmektedir.

4.2.9. Katma Değer Vergisi Kanununda limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine ilişkin istisna

Ülkemiz limanları itibariyle gelişme potansiyeli yüksek bir konumda olup dünya ile rekabet edebilecek yeteneğe sahiptir. Dünyada bu konuda söz sahibi olan ülkeler sektörlerine gerekli korumayı ve teşviki tanımaktadırlar. Ülkemizde ise denizcilik sektörüne bu konuda artan bir ilgi olduğu gözlenmektedir. Özellikle son dönemlerde mevzuatımızda bu yönde düzenlemeler yapılması olumludur. Ancak mevzuata ilişkin düzenlemelerin tüm denizcilik gücümüzü kapsayacak şekilde yapılması ivedilikle gereklidir. Aynı zamanda vergi ve gümrük mevzuatı içerisinde denizcilik sektörüne gelişim ve rekabet edebilirlik yönünde sorun teşkil eden hususların da düzeltilmesi gerekmektedir. Bu konuda yapılacak düzenlemelerin savunma sanayimiz için de gerekli olduğu hususu göz ardı edilmemelidir. Bu nedenlerle liman inşaatlarıyla ilgili istisna hükümlerini içeren Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine ilişkin aşağıdaki önerilerin dikkate alınması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendi metninde sadece “mükelleflere” istisna tanınması önemli bir eksikliklerdir. Limanların ticari maksatlarının dışında, kamu kuruluşlarınca inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerinin yapılması durumunda kamu kurumlarının Katma Değer Vergisi yüklenimleri olacak ve bu durum bütçelerini olumsuz etkileyecek, gereksiz ödenek ayrılmasına neden olacaktır. Örneğin savunma konusunda faaliyet gösteren kamu kuruluşunun liman yapmak istemesi durumunda Katma Değer Vergisi yüklenimini maliyet olarak taşımak zorunda kalacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendine tersane inşaatlarının da eklenmesi gerekmektedir. Dünya çapında saygın bir konumu olan gemi inşa sanayimize destek sağlamak amacıyla “tersane” inşaatlarında Katma Değer Vergisi istisnası tanınmalıdır. Bu sayede tersaneciliğimiz teşvik edilmelidir. Liman inşaatları için uygulanan Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e bendindeki istisnanın kapsamına “tersane” inşaatları da eklenmelidir.

Ayrıca ihtiyaca cevap veremeyen Finansal Kiralama Kanununda yapılacak düzenlemeler ile liman inşaatları işi finansal kiralamadan faydalanabilmelidir. Limaların mütemmim cüz ve teferruatları da finansal kiralama kapsamına alınmalıdır. Bu sayede önemli ve cazip bir yatırım ve finansman imkanı getirilmiş ve limancılığımız gelişmiş olacaktır.

93 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde liman ve hava meydanı tanımlarının ihtiyacı karşılamaması durumunda Katma Değer Vergisi Kanunu 13'üncü maddesinin son fıkrasında ifade edildiği gibi Maliye Bakanlığı istisnayı tanımlamaya yetkilidir. Bundan dolayı Maliye Bakanlığı bu yetkisini gerektiğinde ivedilikle kullanmalıdır.

93 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde "İstisnanın Kapsamında Değerlendirilmeyecek Olan Durumlar" açıklanmıştır. Tebliğde; ana hizmet birimlerine dönük bazı hizmetlerde istisna uygulanmayacağı ifade edilmiş, ancak ana hizmet birimlerinin neler olduğu belirtilmemiştir. Limanlarda ana ve diğer hizmet birimleri birbirinden ayrılamaz durumdadır. Limanların örgütlenme modelleri vergi mevzuatına dönük olmayıp ilgili yönetmelikleri gereğince dir. Limanlar her unsuruyla bir bütün olup, verilen hizmetlerin tamamı insan ve yük unsurlarına dönüktür. Bu limanların asli unsuru olup bunun aksi bir uygulama nedeniyle mükelleflerin olumsuz durumlarla karşılaşması olasıdır. Limanlarda ana hizmet birimleri de diğer hizmet birimleri de temelde insana veya yüke dönüktür. Limanlarda asli unsur insan olduğu için liman yapısı içinde ana hizmet birimlerine istisna tanınarak sınırlamanın yapılması Gelir İdaresi ile Danıştay arasında yeni ihtilafların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle de 93 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki bu ifade kendi içinde ve Gelir İdaresinin konuya yaklaşımı içerisinde de hatalıdır.

4.2.10. Denizcilik sektöründe Özel Tüketim Vergisi Kanunu

4.2.10.1. Kayıt ve tescile ilişkin öneriler

Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan motorlu taşıtların kullanılmak üzere ithali Özel Tüketim Vergisine tabidir. Özel Tüketim Vergisinin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişi ithalat sayılmaktadır. Bu durum ise Kanuna ekli II sayılı listede yer alan tescile tabi deniz araçlarında, söz konusu araçları sicile tescil ettirenler ile tescil ettirmeyip yabancı sicillerde kayıt ettirenler arasında olumsuz bir durumun ortaya çıkmasına neden olmakta ve yerli sicile kayıt ettirmeyi dezavantajlı hale getirmektedir. Bu engelin kaldırılması gerekmektedir.

4.2.10.2. İnşa edilen deniz araçlarında Özel Tüketim Vergisi matrahı

Özel Tüketim Vergisi Kanununda II sayılı listede yer alan motorlu araçların kayıt ve tescile tabi olanlarını, mükellefin amatör olarak yapması durumunda ne olacağı konusu açıklığa kavuşmuş değildir. Ülkemizde amatör yatçılarımızın bir kısmı kendi yatlarını yapmaktadırlar. Özel Tüketim Vergisi Kanununda ise kayıt ve tescilde Özel Tüketim Vergisi doğduğundan bu kişilerin Özel Tüketim Vergisi yükümlülüğü doğup doğmadığı ve Özel Tüketim Vergisi matrahı netliğe kavuşmuş değildir. Bu hususa ilişkin mağduriyetlerin önlenmesi amacıyla acil düzenlemelerin yapılması gereklidir. Bu nitelikte bir faaliyetin Katma Değer Vergisinin konusuna girmeyen bir işlem olmasına rağmen Özel Tüketim Vergisinin konusuna girmesi gibi çelişkili bir durumun ortaya çıkması muhtemeldir. Ayrıca bu nitelikte bir uygulamanın olması durumunda Özel Tüketim Vergisine tabi matrahı saptamanın güçlüğü söz konusudur.

4.2.10.3. Kabotaj faaliyetlerinde Özel Tüketim Vergisi uygulaması

Denizcilik sektöründe Kabotaj hattında faaliyet gösteren tüm gemilere ve yatlara Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli akaryakıt ve yağlara ilişkin I sayılı listede yer alan yakıt ve yağ teslimlerinde Özel Tüketim Vergisi istisnası uygulanmalıdır. Nitekim 01.07.2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Kararnamenin Eki Kararda kabotaj hattında faaliyet gösteren bazı deniz araçlarına verilen yakıtlarda Özel Tüketim Vergisi oranının 01.01.2004 tarihinden itibaren %0 olacağı kararlaştırılmıştır.

Kabotaj hattında çalışan deniz araçlarına verilecek akaryakıtın Özel Tüketim Vergisi tutarının sıfıra indirilmesi, kabotaj taşımacılığını geliştirmek için yerinde bir düzenleme olmakla birlikte ticari yük ve yolcu taşımayan yatlara ve yakıt kullanan diğer deniz araçlarına da aynı istisnadan sınırsız olarak yararlanabilmelerine ilişkin düzenleme yapılmalıdır. Denizciliği sadece ticari taşımacılığın geliştirilmesiyle sınırlandırmamalı ve denizciliğimizin tüm unsurlarını teşvik etmek zorunda olduğumuzun bilincinde olmalıyız. Bu nedenle Kararnameden yararlanan deniz araçlarının kapsamı genişletilmelidir.

01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde, kabotajda kullanılacak yakıt miktarlarına ilişkin herhangi bir sınır yer almazken, 6 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 4/a bölümünde, izin belgesinde belirlenen azami yakıt miktarını aşmamak şartı getirilmiş ve alınabilecek yakıt miktarı sınırlandırılmıştır. Bu sınırlama nedeniyle Kararnamenin amacı ile örtüşmeyen bir durum ortaya çıkmıştır. Tebliğ düzenlemesi ile getirilen sınır, Kararnameden beklenen amacı sağlamamaktadır. Bu nedenle Tebliğ düzenlemesinde ifade edilen yakıt alımlardaki sınır kaldırılmalı, araçlar ihtiyaçları kadar ve sınırsız yakıt alabilmelidirler. Nitekim bu nedenle sektörde mağduriyetler yaşanmakta, denizciliğimiz ve özellikle de kabotaj faaliyetlerimiz olumsuz etkilenmektedir.

Ayrıca yapılacak düzenlemelerle ülkemiz yurtdışından gelen gemiler ve yatlar için ucuz yakıt ve yağ cenneti haline getirilmelidir. Bu sayede yatçıların ülkemize uğramaları sağlanıp, turizm ve denizcilik yan kolları için önemli bir katma değer oluşturulmuş olur.

Nitekim Yunanistan ve İspanya bu uygulamaları ile Akdeniz’de büyük bir gelir elde etmektedir.

4.2.10.4. Denizcilik sektörüne ilişkin Özel Tüketim Vergisi Kanunu II sayılı listede yer alan araçlar

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer alan, limanlarda kullanılan araçlar ile deniz taşıtlarına ilişkin II sayılı listede belirtilen notta “bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir” ibaresi yer almaktadır. Buna göre II sayılı listede yer alan mallar için geçerli olmak üzere, bu malların kendileri Özel Tüketim Vergisi kapsamına dahil edilmiş olmasına rağmen bunların aksam ve parçaları Özel Tüketim Vergisinin kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak 87.09 numaralı fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekicilerin aksam ve parçaları özel bir belirleme yapılarak Özel Tüketim Vergisi kapsamına alınmıştır. 87.09 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaralı araçların liman ve hava meydanları hizmetlerinde kullanılmasından dolayı liman ve hava meydanı hizmetlerinde kalitenin artırılması için söz konusu araçların aksam ve parçaları diğer mallarda olduğu gibi Özel Tüketim Vergisi kapsamı dışında olmalıdır. Ayrıca, Kanuna ekli IV sayılı listede yer alan ve araçlara takılı durumdaki klima, radyo-teyp, telsiz gibi cihazların, aracın mütemmim cüzü olması görüşü genel kabul gördüğünden dolayı, aksam ve parça olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Aracın toplam bedeli içerisinde yer alan bu malların ayrı fatura edilerek düşük oranlı vergi ödenmesi ve dolayısıyla vergiden kaçınılması, mevcut düzenlemelere göre vergi ziyasına neden olacaktır.

Deniz taşıma araçları ve bu araçların imalinde ve inşasında kullanılan malların, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaraları verilen mallar kapsamında olanları Özel Tüketim Vergisine tabidir. Ancak, IV sayılı listedeki malların, II sayılı listedeki araçlarda kullanılması durumunda, bu unsurların, II sayılı listedeki denizcilik sektöründe kullanılan araçların aksam ve parçası olarak nitelendirilmesinin daha uygun olacağı ve dolayısıyla da Özel Tüketim Vergisi yükünün azaltılmasının sektöre fayda

sağlayacağı bilinmelidir. Nitekim bu konuda mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak için daha cazip olabilecek ithalata yönelmeleriyle endüstrimiz olumsuz etkilenebilecektir.

4.2.10.5. Özel Tüketim Vergisi Kanununda ithalat istisnasının savunma sanayi ve denizcilik sektörüne olumsuz etkileri

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi gereğince, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I, II, III, IV sayılı listelerde yer alan mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesi hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali Özel Tüketim Vergisinden müstesnadır. Kanunu koyucu Gümrük Kanunu 167/3 bendi kapsamında yapılacak ithalatlara istisna tanıyarak bu unsurların ithalatını teşvik etmiştir. Ancak bu unsurların yurtiçi teslimleri tamamen istisna kapsamında değildir. Bu nedenle de yerli sanayimiz aleyhine bir durum söz konusudur.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendinde, Gümrük Kanunu 167'nci maddesine yapılan atıf nedeniyle, Gümrük Kanunu 167/3-a bendinde yer alan; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı ihtiyaçları için 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 ile Gümrük Kanunu 167/3-c bendinde yer alan; Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından emniyet ve gümrük muhafaza hizmetleri ihtiyacı için dış memleketlerden mubayaa ve ithal olunacak Gümrük Kanunu 167/3-a bendinde yazılı araç, gereç ve silahlar ile bunların teferruatı gümrük vergilerinden ve Özel Tüketim Vergisinden muaftır.

Söz konusu kurumlar, limanlarda kullanılan araçlar ve çeşitli deniz taşıtlarının yer aldığı II sayılı listede yer alan malların ve IV sayılı listede yer alan telsiz, alıcı-verici ve benzeri malların ithalinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendinde ifade edilen ithalat istisnası hükümlerinden dolayı, ithalatta Özel Tüketim Vergisi muafiyeti hükümlerinden faydalanabilmektedirler. Ancak bu unsurların yurtiçinden tedarik edilmesi halinde, Özel

Tüketim Vergisi muafiyeti söz konusu olmamakta ve Özel Tüketim Vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu nedenle de söz konusu nitelikteki alışların, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından yurtdışından yapılması daha cazip olmakta ve savunma sanayimiz ile denizcilik sektörümüz bu durumdan olumsuz etkilenmektedir. Bu durumda ithalatçı firmalar daha avantajlı durumdadır. Yerli sanayimizin dezavantajlı durumunun giderilmesi için yukarıda yer alan ve ithalatında Özel Tüketim Vergisi muafiyeti bulunan malların yurtiçi teslimleri de istisna kapsamına mutlaka alınmalıdır.

Gümrük Kanunu 167/9 bendinde ulaştırıcılıkta kullanılan eşyalara ilişkin istisnalar düzenlenmiş olup d bendinde deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesi ithali, Gümrük Kanunu kapsamında istisna olarak düzenlenmiştir. Nitekim Gümrük Kanunu 167/9-d bendinde ifade edilen deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemesinin ithal edilmesi durumunda Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi kapsamında da ithalat istisnası uygulanmaktadır. Ancak ithali Özel Tüketim Vergisinden istisna olan deniz ve hava ulaşım araçlarına ait donatım ve işletme malzemelerinin yurtiçi teslimleri istisna kapsamında olmadığından dolayı, söz konusu malzemelerin ithali Özel Tüketim Vergisi yönünden avantajlıdır. Ancak söz konusu avantaj ithalatçı firmalara tanınmakta olup bu nedenle de denizcilik sektörümüz aleyhine bir durum söz konusudur.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/6 bendi nedeniyle, Gümrük Kanunu 167'nci maddesinde ifade edilen ve Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listeler içerisinde yer alan savunma sanayi ve denizcilik sektörlerimize ilişkin malların yurtiçi teslimleri Özel Tüketim Vergisinden müstesna değildir. Dolayısıyla Özel Tüketim Vergisi yönünden verginin konusuna giren söz konusu malların ithalatı daha cazip olmaktadır. Bu durum ise yerli firmalarımızın rekabet gücü, savunma sanayimizin ve denizcilik sektörümüzün gelişimi açısından olumsuz bir durumdur.

4.2.10.6. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Bakanlar Kurulunun yetkileri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12'nci maddesine göre, Özel Tüketim Vergisi, Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve oranlarda alınır. Bakanlar Kuruluna topluca veya ayrı ayrı olmak üzere Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde oran ve tutarlara ilişkin belirleme yapma yetkisi verilmiştir.

Denizcilik sektörüne ilişkin akaryakıt, yağ, deniz araçları, liman araçları, denizcilikte kullanılan çeşitli aksam ve parçaların Özel Tüketim Vergisi oranlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu unsurlara dönük gerek şahsi mülk edinimlerinde ve ticari amaçlı kullanımlarda Özel Tüketim Vergisi oranı "0" olarak uygulanmalıdır. Limancılığımız ve denizciliğimizin alt kollarının çağdaş bir yapıya kavuşturulması için bu nitelikte bir belirleme yapılması gereklidir. Ülkemizin denizcilik gibi stratejik alanlarda gelişmesi için bu durum zorunluluktur. Bu belirleme ile de denizcilik sektörümüzün güçleneceği, düşen maliyetler nedeniyle denizciliğimizin tabana yayılacağı ve diğer sektörleri de etkileyecek bir ivme yakalanacağı kesindir.

4.3. Sonuç

Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi Kanunlarda savunma fonksiyonu ile görevli kurumlara istisna tanınması ve bunun neticesinde de söz konusu kurumların bütçelerinden vergisel istisnalar kadar kısıntı yapılması neticesinde savunma harcamalarının rakamsal olarak azaltılması ancak niteliğinde herhangi bir değişme olmaması nedeniyle kamu kurumlarının bütçelerinden gereksiz münakale yapılması önlenmiş olacaktır. Savunma kuruluşlarımıza tanınacak vergisel istisnalar nedeniyle yurtiçinden alımı yapılan savunma ve iç güvenlik kapsamındaki teslim ve hizmetlerin bu kurumlara maliyeti azaltılacaktır. Sektörün ithalat karşısındaki vergi mevzuatından kaynaklanan sorunlarının giderilmesiyle ithalat karşısındaki rekabet eşitsizliği giderilmiş olacaktır. Bunun neticesinde de savunma sanayimiz olumlu etkilenecek ve yatırım ve nitelikle istihdam alanları artacaktır.

Gelişmiş ülkelerdeki vergisel düzenlemeler savunma sanayilerini ve denizcilik sektörlerini koruyucu, teşvik edici nitelikte iken, dünya ile rekabet edebilmemiz ve sektörleri koruyabilmemiz için mevzuatımızda savunma sanayimizin ve denizcilik sektörümüzün eşit şartlarda dış pazarla rekabet etmesine yönelik düzenlemeleri yapmamız gerekmektedir. Bu düzenlemeleri yaparken ithalata ve yurtiçi teslimlere ilişkin istisna hükümleri içeren kanunlar arasında tutarsızlık olmamasına dikkat edilmeli ve teşvik edilmek istenen sektörler bütün olarak kavranmalıdır. Ayrıca, kamu kuruluşlarına yönelik yapılan istisna düzenlemesinde devletin teşkilat yapısının ve kamu kurumlarının görevlerinin dikkate alınması da önem arz etmektedir.

Son olarak stratejik gelişmelerden ülkemizin kazançlı olabilmesi için savunma sanayi sektörü ve bu sektörle doğrudan ilişkili olan denizcilik sektörüne gereken önem verilmeli ve çalışmamızda ifade edilen sorunların çözümünde, tekliflerin dikkate alınarak vergi mevzuatı ile ilgili yasal düzenlemelerin ivedilikle yapılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

AHİPAŞAOĞLU, H.S. ve ARIKAN İ. (2003): Seyahat İşletmeleri Yönetimi ve Ulaştırma Sistemleri, Detay Yayıncılık, Şubat 2003, Ankara.

DEMİR, Ş., (2006): Taşıma Araçları KDV İstisnası ve İadesi Sirküler Rapor, TÜRMOB Yayınları-282, Sayı:2006-1, 2006, Ankara.

UYANIK, T. (2004): Hızla Gelişen Gemi İnşa Sektörü; Üretimi ve İhracatı, Sektör İncelemesi, İGEME 2004/2, Sayı:27, Ankara.

1417 Sayılı Deniz Kuvvetlerine Yabancı Memleketlerden Harb Gemileri, Harb Gemisi Cihaz ve Silahları ve Harb Gemisi İnşa Malzemesi Satın Alınmasına Dair Kanun.

1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıha Kanunu.

2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

3099 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

3174 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

3212 Sayılı Silahlı Kuvvetler İhtiyaç Fazlası Mal ve Hizmetlerinin Satış, Hibe, Devir ve Elden Çıkarılması; Diğer Devletler Adına Yurt Dışı ve Yurt İçi Alımların Yapılması ve Eğitim Görecek Yabancı Personel Hakkında Kanun.

3238 Sayılı Savunma Sanayii Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanun.

3297 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

4008 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

4108 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

5035 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

5164 Sayılı Amerika Birleşik Devletlerince Türkiye'ye Yapılacak Yardımdan Münhasıran Milli Savunma İhtiyaçları İçin Sağlanacak Maddelerin Vergi Muaflıkları Hakkında Kanun.

5228 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

5335 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

6095 sayılı Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı Gereğince Türkiye'de Yapılacak İnşa ve Tesis İşlerine Dair Kanun.

2000/53 Sayılı, 13 Ocak 2000 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı Eki.

01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin Eki Karar.

Hazine Arazilerinin Tersane Yatırımlarına Tahsisinde Uygulanacak Esas ve Usullere İlişkin Tebliğ.

1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

18 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

48 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

87 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

88 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

93 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği.

6 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.08.2005 tarih ve DEF.0.06.12/ Özel Tüketim Vergisi-2005 sayılı muktezası.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.4.DEF.0.07.12/Özel Tüketim Vergisi.2003.14 sayılı muktezası.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.4.DEF.0.07.12/ Özel Tüketim Vergisi.04.27 sayılı muktezası.

İstanbul Defterdarlığı'nın 21.09.1995 tarih ve 5159 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 21.09.1995 tarih ve 5160 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 27.10.1995 tarih ve 6071 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 08.12.1995 tarih ve 7196 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 15.01.1996 tarih ve 97 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 02.09.1996 tarih ve 6189 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 16.10.1996 tarih ve 7122 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 20.05.1997 tarih ve 4062 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 01.10.1997 tarih ve 7309 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 24.11.1999 tarih ve 6829 sayılı özelgesi.

İstanbul Defterdarlığı'nın 23.08.2002 tarih ve 4680 sayılı muktezası.

İstanbul Defterdarlığı'nın 26.09.2002 tarih ve 5226 sayılı muktezası.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.09.2002 tarih ve Katma Değer Vergisi.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.01.5234 sayılı muktezası.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2002 tarih ve Katma Değer Vergisi.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18. Özel Tüketim Vergisi.01.5509 sayılı muktezası.

Maliye Bakanlığı'nın 01.07.1985 tarih ve 43773 sayılı özelgesi.

Maliye Bakanlığı'nın 21.01.1987 tarih ve 4867 sayılı özelgesi.

Maliye Bakanlığı'nın 26.03.1988 tarih ve 2601017-1028 sayılı muktezası.

Maliye Bakanlığı'nın 11.02.1991 tarih ve 10838 sayılı özelgesi.

Maliye Bakanlığı'nın 06.05.1992 tarih ve 42094 sayılı yazısı.

Maliye Bakanlığı'nın 08.12.1995 ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.13-A.25-17603 sayılı muktezası.

Maliye Bakanlığı'nın 30.09.1996 tarih ve 46020 sayılı yazısı.

İnternet adresleri :

www.avdb.gov.tr: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

www.ant-vdb.gov.tr: Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı

www.ivdb.gov.tr: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

www.mgk.gov.tr: Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği

ÖZGEÇMİŞ

Doğum tarihi : 25/12/1977

Doğum yeri : Sivas

Lise : 1991-1994, Ankara Bahçelievler Deneme Lisesi

Lisans :1994-1998, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi,Uluslararası İlişkiler

Çalıştığı kurum : (2000-devam ediyor), Maliye Bakanlığı