

YABANCI BAYRAKLI GEMİLERE YAPILAN MAL VE HİZMET SATIŞI VE DIŞ SEFERDE BULUNMA KAVRAMI

1- KONU

Yabancı gemi siciline kayıtlı deniz taşıtları Türkiye’de bulundukları süre içerisinde her türlü ihtiyaç maddesini ülkemizden temin etmektedirler. Bu gemiler akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki ihtiyaçlarını KDV’ye tabi olmaksızın temin ederken, bunların bir kısmı kısa bir süre içinde dış sefere çıkmaktadır. Bir kısmı ise tamir, bakım, onarım gibi nedenlerle daha uzun Türkiye’de kalmaktadır.

Son yıllarda inşaat ve gemi yapım teknolojisindeki gelişmeler sonucu yabancı gemi siciline kayıtlı “yüzen üretim tesisi” olan ama üzerindeki makine ve diğer ekipmanlar vasıtasıyla köprü, otoyol yapımı veya sair alt yapı inşaatlarına kayıtlı gemiler de anılan işler için Türkiye’ye gelmekte ve Türkiye’de belli bir süre kalmaktadırlar.

Bu gemiler geçici ithalat yoluyla köprü veya otoyol yapımını gerçekleştiren işletmeler veya kuruluşlarca Türkiye’ye sokulmakta ve işlerinin sonuna kadar kendilerine verilen izinle Türkiye’de kalmaktadır. Yabancı gemi siciline kayıtlı bu gemilerin Türk kara sularında taşıma yapmaları yasaktır. Ayrıca bunlar dış seferde bulunan veya dış sefere çıkacak olan deniz taşıtı hüviyeti taşımaktadır.

Bu çalışmamızda, Türkiye’de görevleri bitene kadar kalan bu araçlara, Türkiye’de kaldıkları sürece dış seferde oldukları kabul edilerek, bu gemilere yapılan satışların KDV’ye tabi tutulmasının gerekip gerekmeyeceği tartışılacaktır.

2- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

Konumuz Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği maddeleri ile ilgilidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 1985 yılından beri, yabancı bayraklı gemilere yapılan teslimler ihracat hükmünde olup, KDV’den istisna bulunmaktadır. Konu 15 ve 87 numaralı Katma Değer Vergisi genel tebliğlerinde ele alınarak açıklanmış, daha sonra 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin mal ihracına ilişkin bölümünde düzenlenmiştir. Ayrıca 20.05.2014 tarih ve 39044742-KDV.11-1391 sayılı ve yine 12.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-143 sayılı özelgeler ile açıklanmış bulunmaktadır.

Buna göre;

- Uluslararası deniz ve hava taşımacılığına ilişkin olarak araçlara yapılan akaryakıt, su, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde vergiye tabi değildir.

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

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

- 26.04.2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin mal ihracına ilişkin II/A-1.1.1 bölümünde; Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimlerin ihracat teslimi kapsamında KDV'den istisna olduğu, bu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gümrük çıkış beyannamesi tevsik edilmesi gerektiği düzenlemelerine yer verilmiştir.

- Öte yandan, Gümrük Yönetmeliğinin 418'nci maddesinde, anılan yönetmeliğin 476 ila 482'nci maddeleri çerçevesinde teslim edilen yakıt, yağ ve kumanya dışında, dış seferde bulunan ya da dış sefere çıkacak olan deniz taşıtlarına, serbest dolaşımda bulunan işletme ve donatım eşyası teslimlerinin ihracat hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere Gümrük Kanunu madde 176, Gümrük Yönetmeliği madde 418, 815 sayılı Kabotaj Kanunu madde 1 uygulamaya yön vermektedir. Ayrıca Gümrükler Genel Müdürlüğü 2013/28 sayılı genelgesi Türkiye'de taşıma yapma hakkı bulunmayan yabancı gemi siciline kayıtlı bu gemilere yapılan bu teslimin ihracat olduğunu belirlemiş bulunmaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliğinde de GİB açısından konu düzenlenmiş bulunmaktadır.

3- KONUNUN TARTIŞILMASI

Giriş bölümünde belirtildiği gibi Türkiye'de serbest dolaşımda bulunan yabancı bandıralı veya yabancı gemi siciline kayıtlı inşaat, onarım, köprü ve otoyol yapımı için ülkemizde bulunan gemilere yapılan kumanya ve her türlü ihtiyaç maddelerinin satışında KDV uygulaması görüşmenin gündemini oluşturmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği ilk günden beri yabancı gemi siciline kayıtlı, uluslararası sularda sefer yapan veya yapacak gemiler yabancı ülkelerdeki bir işyeri sayılmaktadır.

Bu gemilere yapılan teslimler ihracat hükümlerinde olup. KDV'ye tabi tutulmamakta ve yüklenilen KDV'ler geri iade edilmektedir. Bu uygulama Gümrükler Genel Müdürlüğü 2013/28 sayılı genelgesi, Gümrük Kanunu 176'ncı maddesi, Gümrük Yönetmeliği 418'nci maddesi, Kabotaj Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu 11. Maddesi ile ilgili tebliğlerin ortak hükümleri ile uygulamaya geçmiş ve halen uygulamaya devam etmektedir.

Başka ülke gemi siciline kayıtlı olup, görev icabı Türkiye’de bulunan gemilere yapılacak teslimleri Türkiye’de bulundukları için KDV’ye tabi tutmak ve bu gemileri dış seferde saymamak yukarıda sayılan mevzuata uygun düşmemektedir.

Yabancı gemi siciline kayıtlı geminin Türkiye’de kalma süresine göre yorum yapmak doğru değildir. Böyle bir gemi veya deniz taşıtı transit geçebileceği gibi, örneğin otoyol inşaatındaki görevini birkaç ay içinde tamamlayıp Türkiye’yi terk edebilir. Ama bu gemi başka ülke siciline kayıtlıdır. Bu gemiye yapılan bütün satışlar ihracat hükmünde olmalıdır ve mevzuata göre böyledir. Önemli olan dış seferde bulunan veya dış sefere çıkacak kavramlarının Gümrük Yönetmeliği 418’nci maddesinde belirtilen şekilde ele alınmasıdır.

4- SONUÇ

Bu çalışmamızda, yabancı bayraklı deniz taşıma araçlarından olan ancak yük veya yolcu taşıma dışında amaçlarla daha çok da köprü, yol, liman inşaatı gibi işlemlerde kullanılan gemilere, Türkiye’de bulundukları sırada yapılan teslim ve hizmetlerin ihracat istisnası kapsamında KDV’den istisna olup olmayacağı konusu tartışılmıştır.

Konunun tartışılması sırasında, herhangi bir seyrüsefere çıkmayan, Türkiye’de belli bölgelerde belli bir süre kalarak inşaat faaliyetlerinde kullanılan söz konusu araçların durumunun, normal olarak uluslararası taşımacılık yapan gemilerden farklı olduğu, bu yönüyle söz konusu araçların deniz taşıma aracı mahiyetinde kabul edilmeyebileceği gibi sakıncalar dile getirilmekle birlikte, yapılacak işlemde olayın özü ve gerçek mahiyetinin de dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Söz konusu araçların yabancı bayrak taşıdığı ve bu yönüyle yabancı deniz aracı statüsünde olduğu tartışmasıdır. Bu araçları, yaptıkları inşaat işlerinde kullanacak olan firmaların bu araçların sahibi olmadıkları, gümrük mevzuatındaki ilgili düzenlemeler uyarınca geçici ithalat işlemini yaptıkları ve çalışmalar bitince de tekrar yurt dışına gönderileceği, ayrıca Türkiye karasuları içerisinde taşıma faaliyetinde bulunmalarının mümkün olmadığı hususlarında da tereddüt bulunmamaktadır.

Bu nedenle, söz konusu araçlara yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetlerin ihracat istisnası karşısındaki durumu belirlenirken, bu araçların Türkiye’de kalış sürelerine ya da kullanım şekillerine değil, mahiyet ve fonksiyonlarına göre karar verilmesi, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın KDV Genel Uygulama Tebliği ile açıklandığı şekilde Türkiye’de kalış süresine bağlı olmaksızın dış seferde bulunan yada dış sefere çıkacak yabancı gemi siciline kayıtlı deniz taşıtlarında yapılan uygulamanın bu nevi deniz taşıtlarında da geçerli olması ve uygulamanın da buna göre yürütülmesi gerektiği şeklindeki ile görüş oybirliği ile benimsenmiştir.