

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 7 - Ocak 2024



- ❖ Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi
Erdoğan SAĞLAM
- ❖ İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu
Ömer ŞENER
- ❖ İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu
Hüseyin PEKMEZCİLER • Behiç BARIŞIK
- ❖ Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm
Çağla BOZKURT • Derya AKBABA
- ❖ İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu
Emre SAVCI

www.vergipusulasi.com.tr



VERGİ PUSULASI



6.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

VERGİ PUSULASI

SAYI 7
TARİH OCAK / 2024

Sahibi Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ

Genel Yayın Yönetmeni Ömer ŞENER

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü Ufuk KAYNAR

Dış İlişkiler Koordinatörü İbrahim Eren ARSLAN

ve Reklam Sorumlusu

Yayın Kurulu Şenay OTO
Funda ŞAHİN
Ayfer KAYACAN
Naciye TAŞKESEN
Ömer YÜREK
Fırat DEMİR
Hüseyin PEKMEZCİLER
Sinan UYGUR
Adem YALÇIN
Rıdvan ÖNDER
Nasuh ERDÖNMEZ

İstanbul Temsilcisi Ahmet KESKİNSOY

Ankara Temsilcisi Behiç BARIŞIK

İzmir Temsilcisi Kazım ATİK

Makale Göndermek İçin yayin@mded.org

Dizgi ve Görsel Tasarım Oğuz BEYOĞLU

Yayın Satış ve Yazışma Adresi Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi
Sitesi B Blok No: 5/B No:333 Ümraniye / İstanbul
(212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org

Baskı Cilt Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti.
Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58
Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06

Yıllık Abone Bedeli 1.750 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YAZI DANIŞMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŞIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

Değerli Okurumuz,

Vergi Pusulası'nın yeni sayısıyla karşınızdayız.

Bu sayımızda da yine çok değerli yazarlarımız tarafından hazırlanan önemli makalelerimiz yer alıyor.

E. Hesap Uzmanı ve Yeminli Mali Müşavir Erdoğan SAĞLAM tarafından kaleme alınan “Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu Ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi” başlıklı makalede; sermaye tamamlama fonu uygulamasına ilişkin 7394 sayılı Kanun ile yapılan yasal bir düzenleme ışığında düzenleme öncesi ve sonrası dönem için oluşan tartışmalı konularda uygulama birliğinin nasıl sağlanacağına dair görüş önerisinde bulunulmuştur.

Vergi Müfettişi Ömer ŞENER tarafından kaleme alınan “İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu” başlıklı makale, yakın dönemde incelemesi yapılan perakende sektöründeki uygulamalara ışık tutmaktadır.

Vergi Müfettişi Hüseyin PEKMEZCİLER ve Vergi Müfettişi Behiç BARIŞIK tarafından kaleme alınan “İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi Ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu” başlıklı makalede; indirimli kurumlar vergisi uygulamasında değerlendirme ve yatırım teşvik belgelerinin revizyonunda karşılaşılan özellik arz eden bazı durumlar ilgili mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ele alınıp değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Çağla BOZKURT ve Vergi Müfettişi Derya AKBABA tarafından kaleme alınan “Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm” başlıklı makalede; ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele alan BEPS Eylem-1 planı hem Sonuç Bildirgesi hem İki Sütunlu Çözüm sürecinin gelişimi ve bileşenleri kapsamında detaylı değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Emre SAVCI tarafından kaleme alınan “İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu” başlıklı makalede; ihrakiye teslimleri vergi, gümrük ve enerji piyasasına yönelik mevzuatlarda yer alan düzenleyici hükümler kapsamında incelenmiştir.

Yeni sayımızda tekrar sizlerle buluşmak dileğiyle...

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

İHRAKİYE TESLİMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Emre SAVCI¹

ÖZET

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu 2/15'inci maddesi, ülkenin karasuları ve/veya karasuları bitişiğinde deniz vasıtalarına veya hava meydanlarında yerli ve yabancı hava taşıtlarına vergili veya vergisiz sağlanan yakıt teslimini "ihrakiye" olarak tanımlamaktadır. İhrakiye teslimlerine ilişkin olarak vergi, gümrük ve enerji piyasasına yönelik mevzuatlarda düzenleyici hükümler bulunmaktadır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında dış sefere çıkan veya dış seferde bulunan deniz ve hava taşıtlarına sağlanan akaryakıt ve madeni yağ teslimleri gümrük vergilerinden müstesna kılınmıştır. Aynı zamanda bu teslimler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a ve 16/1-c maddeleri ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 5/1 ve 7/7 maddeleri uyarınca katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden de istisna kılınmıştır.

Anahtar Kelimeler: İhrakiye, Gümrük, Transit, İhracat

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşmenin ve teknolojinin çok hızlı bir şekilde gelişim göstermesiyle birlikte ülkelerin ulusal ve uluslararası ticaret hacimleri de önemli büyüklüklere ulaşmıştır. Bu da beraberinde ülke ekonomilerine ciddi boyutta katkı sağlamaktadır. Ülkeler hem var olan ekonomik büyüklüklerini sürdürebilmek hem de yeni kazanımlar sağlamak adına, birçok sektöre yönelik düzenlemeler yapmakta ve teşvik edici mekanizmalar kurmaktadır.

¹ Vergi Müfettişi, Orcid Numarası: 0000-0002-3793-7441

Ticaret hacminin gelişim sağlaması ile birlikte bu ekonomiden en büyük payını alan sektörlerin başında ulaştırma sektörü gelmektedir. Ülkemiz jeopolitik konumundan ötürü uluslararası ticaretin geçiş güzergâhında yer almaktadır. Bundan dolayı hem hava hem kara hem de deniz yolu ile yapılan ulaştırma faaliyetleri ülkemize önemli bir avantaj, değer sağlamaktadır.

Deniz ve hava yolu ile yapılan taşımacılıkta önemli maliyet kalemlerinden biri olan ihrakiyeye ilişkin (akaryakıt-madeni yağ), petrol piyasası, enerji piyasası, gümrük mevzuatı ve vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Makalemizde, öncelikli olarak Petrol Piyasası Kanunu ve alt mevzuatında yer alan düzenlemeler çerçevesinde ihrakiye tesliminin tanımı, kapsamı, usul ve esaslarına ilişkin hükümlere yer verilecek olup, sonrasında gümrük mevzuatı ve vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler örnekleri de içerecek şekilde ele alınacaktır.

1. İHRAKİYE VE İHRAKİYE TESLİMİ FAALİYETLERİ

1.1 Ihrakiye

Ihrakiyeye ilişkin tanım, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun (PPK) 2'nci maddesinde yer almakta olup, ülkenin karasuları ve/veya karasuları bitişiğinde deniz vasıtalarına veya hava meydanlarında yerli ve yabancı hava taşıtlarına vergili veya vergisiz sağlanan **akaryakıt** ve **madeni yağ** olarak ifade edilmiştir.

Aynı maddede ihrakiye teslim şirketi ve bayisinin, yurt içinden veya yurt dışından temin ettiği ihrakiyeyi deniz ve hava taşıtlarına ikmal eden lisanslı sermaye şirketi ile lisanslı bayileri ifade ettiği, lisansın da bu Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilere piyasada faaliyet gösterebilmeleri için Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) tarafından izin verildiğini gösterir belgeyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Ihrakiye teslim faaliyeti kapsamında yapılacak işlemler, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda ve Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliğinde (PPL Yönetmeliği) yasal mevzuat çerçevesinde belirli şartlara bağlanmıştır. 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliğinde ihrakiye teslimlerini gerçekleştirecek firmalar nezdinde aranılan şartlara yer verilmiş olup, ihrakiye teslim lisansı olmayan firma, rafinerici ve bayilerin bu kapsamda teslim yapamayacakları hüküm altına alınmıştır.

PPL Yönetmeliğinin 19'uncu maddesi ile ayrıca lisans almadan lisanslarına işlenmesi koşuluyla rafinerici lisansına sahip olanların ihrakiye teslimi faaliyetinde bulunabilecekleri, mezkur

Yönetmeliğin 33'ncü maddesi ile ayrıca lisans almadan lisanslarına alt başlık olarak ihrakiye teslimi faaliyeti işletmeleri koşuluyla dağıtıcı lisans sahiplerinin ihrakiye teslimi faaliyetinde bulunabilecekleri, yine aynı Yönetmeliğin 37'nci maddesi ile de bayilik lisans sahiplerinin lisanslarında düzenlenen alt başlığa göre ihrakiye bayisi olarak satış faaliyetinde bulunabilecekleri ifade edilmiştir.

1.2. Ihrakiye Teslimi Kapsamındaki Mallar

22/12/2020 tarihli ve 31342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren EPDK'nın 17/12/2020 tarihli ve 9822 sayılı Ham Petrol, Akaryakıt, Ihrakiye, Madeni Yağ, Baz Yağ ve Petrolle İlişkili Maddelere Dair Kararının (9822 sayılı Karar) 3/1'inci maddesinde akaryakıtların resmi isimleri belirtilmiş ve ihrakiye teslimi kapsamındaki akaryakıt türleri sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmaya göre ihrakiye sayılan denizcilik yakıtları, "damıtık denizcilik yakıtları" ve "artık denizcilik yakıtları" şeklinde; havacılık yakıtları ise "uçak benzini", "benzin tipi jet yakıtı" ve "jet yakıtı" şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur.

EPDK'nın 9822 sayılı Kararın 3/2'nci maddesinde ise, lisansına ihrakiye teslimi faaliyeti işli dağıtıcı, rafinerici, ihrakiye teslimi ile ihrakiye alt başlıklı ve istasyonlu kategorili bayilik lisansı sahiplerince **kariştirilmaksızın** deniz araçlarında kullanılmak üzere teslim edilen benzin, motorin ve fuel oil türleri de ihrakiye olarak addedilir denilmiştir.

1.3. Ihrakiye Teslimi Lisansı Kapsamındaki Faaliyetler ve Yükümlülükler

Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği'nin 31'inci maddesinde ihrakiye teslimi lisansı sahiplerinin piyasada;

a) Ihrakiyenin, rafinerici, dağıtıcı ve diğer ihrakiye teslimi lisansı sahiplerinden, yurtdışından veya yurtiçinde temini ile transit rejime tabi olan ve serbest dolaşıma girmiş ihrakiyenin deniz ve hava taşıtlarına ikmal edilmesi ile diğer ihrakiye teslimi lisansı sahibi tüzel kişilere ikmali,

b) Antrepo sahasıyla sınırlı olmak kaydıyla transit rejime tabi ihrakiye kapsamındaki denizcilik yakıtlarının hazırlanmasında, nihai ürünün denizcilik yakıtı olması kaydıyla ürünlerin birbiriyle kariştirilmesi,

c) Ihrakiye teslim tesisi işletilmesi ile iştigal edebilecekleri" ifade edilmiştir.

Aynı maddenin devamında; fiziki olarak tesliminin ihrakiye teslimi lisansı veya lisanslarına ihrakiye teslim faaliyeti işli dağıtıcı lisansı sahipleri tarafından yapılması ve ikmalin yapıldığı taşıtların ihtiyaçları için kullanılması kaydıyla, ihrakiyenin ihracat veya transit rejimi kapsamında

deniz ve hava taşıtlarına ikmal edilmesinde üçüncü kişilerce tahsilâta aracılık hizmeti verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde görüleceği üzere paralel düzenlemeler vergi mevzuatında da yer almaktadır.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 9/3'üncü maddesinde, ihrakiye teslimlerinin rafinerici, dağıtıcı ve ihrakiye teslim şirketlerince yapılması gerektiği, ihrakiye teslimi yapanların gümrük antrepolarına getirdikleri ve deniz/hava taşıtlarına verilmek üzere çıkardıkları akaryakıt cins ve miktarlarını üç ayda bir EPDK'ya bildirmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir.

2. GÜMRÜK MEVZUATINDA İHRAKİYE TESLİMİ

4458 sayılı Gümrük Kanununun 176'ncı madde hükümleri gereği gemilerin, botların, diğer deniz taşıtlarının ve hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları **ithalat vergilerinden muaf**tır. Aynı madde gereği antrepolarda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş olan yakıt ve yağların, dış seferlerdeki gemilere, botlara, diğer deniz taşıtlarına ve hava gemilerine teslimi **transit rejim hükümlerine** tabi iken, serbest dolaşımda olan yakıt ve yağların dış sefere çıkacak olan gemilere, botlara, diğer deniz taşıtlarına ve hava gemilerine teslimi de **ihracat** hükmündedir.

Gümrük Yönetmeliğinin 476 ila 482'inci maddelerinde ihrakiyelere ilişkin gümrük işlemlerinin usul ve esasları belirlenmiş olup, detayları aşağıda açıklanmıştır.

Geçici depolama yeri veya antrepopda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş olan yakıt ve yağlar transit rejimi hükümlerine göre deniz ve hava taşıtlarına verilir. Geçici depolama yeri veya antrepopdan verilecek henüz serbest dolaşıma girmemiş yakıt ve yağlayıcı maddelerden gümrük vergileri aranmaz. Ancak, Türk bandıralı deniz ve hava taşıtlarının bu hükümden yararlanabilmesi için aldıkları söz konusu eşyayı dış sefere çıkacağı limandan itibaren tüketmeleri gerekir.

Türk bandıralı gemilerin yabancı limanlardan gelişlerinde yakıt için bir liste düzenlemeleri ve ilk uğrayacakları Türk limanında bu listeyi geminin kontrolünü yapacak gümrük idaresine vermeleri gerekmektedir. Bu listede yabancı limanlardan alınmış olan yakıt miktarı, sefer sırasında sarf edilen yakıt miktarı, evvelce Türkiye'de serbest dolaşımda olan maddelerden veya geçici depolama ile antrepolardan tedarik edilen yakıt miktarı ile bunlar için evvelce verilmiş transit/ ihracat beyanname bilgileri yer alır. Gümrük idaresi kendilerine verilen listeyi, yakıt defteri ile karşılaştırarak beyan edilen miktarın defter kayıtlarına uygun olup olmadığını kontrol ederek değerlendirir.

Yukarıda açıkladığımız üzere, anılan taşıtlara yurt dışı sefere çıkarken verilen yakıtlar ihracat hükmünde olup, gümrük vergisi uygulanmaması esastır. Yine aynı araçlara geçici depolama/ antrepo yerlerinden serbest dolaşımda olmayan yakıtların tesliminde de transit hükümler gereği gümrük vergileri aranmaz. Bu şekilde gümrük vergisi ödemeksizin yakıt alan araçlar seyirleri gereği belli bir süre sonra yurda geri dönerler ve yurt dışı seferlerinde tüketmediği veya yurt içi seferlerinde tüketmek durumunda olacağı akaryakıtlar için vergi ödemek durumundadır. Ancak bazen yurt içinde yapılan seyrüseferler gümrük mevzuatı açısından dış seferin devamlılığı niteliğini taşır ve ihracat/transit ticaret hükümlerinden yararlanırlar.

2.1. Seferin Devamı Sayılabilecek Haller

Gümrük Yönetmeliğinin 482'nci maddesi "Seferin Devamı Sayılabilecek Haller" açıklanmış olup şöyledir;

- Gümrük Yönetmeliğinin 482/1'inci maddesine göre, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına sefer yapan gemilerden **düzenli seferli olanlarının**, yabancı ülkelere yaptıkları seferden son Türk limanına dönerek, tekrar dış sefere çıkmaları halinde, bu limandaki üç aya kadar olan bekleme süreleri yabancı ülkelere yapılan seferin devamı sayılır. Örneğin; Bari-Venedik-Katakolon-İstanbul-Köstence arasında tur yapan Cruise gemisinin, İstanbul limanlarına demirlemesinin ardından Köstence'ye yol almasına kadar burada geçirdiği 3 ayı aşmayan süreler dış seferin devamı niteliğindedir.

- Gümrük Yönetmeliğinin 482/2'nci maddesinde, yurt dışı seferden dönen gemilerin Türk limanlarında yüklerinin tamamını boşalttıktan sonra diğer Türk limanlarına **ihraç yükünü almak üzere boş veya kısmen ihraç yükü olarak hareket etmeleri** halinin de dış seferin devamı sayılacağı belirtilmiştir. Burada önemle vurgulanmak istenen iki Türk limanı arasında taşıtın dahili yük almaması gerekliliğidir. Örneğin; Varna limanından alınan yükün tamamı İstanbul'a boşaltıldıktan sonra İzmir'den Varna'ya götürülmek üzere alınacak yük için İstanbul-İzmir seferi yapılacak ise geminin İstanbul-İzmir arasında yapacağı sefer dış seferin devamı niteliğinde olacak ve vergilendirilmeyecektir. Ancak İstanbul limanında yük boşaltıldıktan sonra aynı limandan İzmir'e götürülmek üzere başka bir yük alınması halinde, İstanbul-İzmir seferi iç sefer niteliğinde olacak ve kullanılacak yakıtlar vergilendirilir durumda olacaktır.

- Gümrük Yönetmeliğinin 482/3'üncü maddesine göre, dış seferden dönen gemilerin Türkiye'ye ilk giriş limanında yurt dışından ya da yurt içinde antrepolardan almış oldukları transit akaryakıtları tespit edilir. Üç aylık süre içerisinde Türk limanları arasında sefer yapılması halinde tüketilen akaryakıt uğradığı en son Türk limanında vergilendirilir. Örneğin; İskenderiye-İstanbul

seferi yapan geminin, İstanbul'a geldikten sonra tekrar dış sefere çıkmak üzere İstanbul'da bekledikleri 3 aya kadar olan süre dış sefer niteliğinde olacak ve tespiti yapılmış olan akaryakıt için vergilendirilme söz konusu olmayacaktır. İstanbul'a geldikten sonra dahili yük ile İstanbul-İzmir limanları arası iç sefer yapılması halinde ise, İskenderiye dönüşü tespiti yapılmış ve tüketilmemiş olan akaryakıtın vergilendirilmesi gerekir. Ayrıca İskenderiye limanından İstanbul limanına gelen geminin, İstanbul'da 3 ayı aşan sürelerde bekleme yapması halinde, İskenderiye dönüşü İstanbul limanında ilgili gümrük idaresince tespiti yapılmış ve tüketilmemiş olan akaryakıt aynı yönetmeliğin 482/4'üncü maddesinde vergilendirilecektir.

•Gümrük Yönetmeliğinin 482/5'inci maddesinde dış seferin devamı sayılan hallere ilişkin hükümlerin, yabancı ülkelere sefer yapan gemilerin yurt dışından veya yurt içinde antropolardan almış oldukları akaryakıtlar ile yurt dışı seferi için başka bir Türk limanına ihraç yükü almak için yaptığı sefer sırasında kullanılan yakıtları için de uygulanacağı belirtilmiştir. Örneğin; Varna limanından alınan yükün İstanbul'a boşaltılması akabinde, Çanakkale-Varna arası taşınacak yük için aynı geminin İstanbul'dan Çanakkale'ye hareket etmesi halinde, İstanbul-Çanakkale arasında kullanılan akaryakıt dış seferin devamı niteliğinde olacak ve vergilendirilmeyecektir.

2.2. Türk Bayraklı Hava Taşıtlarının Birbirini Takip Eden İç Sefer ve Dış Sefer Yapması Hali

Gümrükler Genel Müdürlüğünün 2013/36 sayılı genelgesinin 3'üncü maddesinde "Türk Bayraklı Hava Taşıtlarının Birbirini Takip Eden İç Sefer ve Dış Sefer Yapması Durumları" ile ilgili tereddüt hasıl eden konular örneklendirilerek açıklanmış olup şöyledir;

•Örnek-1: Yurtdışından (örneğin, Paris) hareketle Türkiye'deki bir limana (örneğin, Van) gelip tüm yükünü boşaltan bir uçağın buradan Türkiye'deki bir başka limana (örneğin, Ankara) ihraç yükü almak üzere **kısmen ihraç yükü almış olarak** veya **boş** olarak yaptığı sefer dış seferin devamı sayılır. Bu durumda (Van-Ankara arasında) vergisiz yakıt kullanılacaktır.

•Örnek-2: Yurtdışından (örneğin, Paris) hareketle Türkiye'deki bir limana (örneğin, Van) gelip tüm yükünü boşaltan bir uçağın buradan iç hat yük ya da yolcusu alıp bir başka Türk limanına (örneğin, Ankara) yaptığı sefer doğal olarak iç seferdir. Keza, bir iç seferden sonra ihraç yükü almak üzere **boş olarak** yapılan sefer ne iç seferin öncesindeki dış seferin devamı sayılacak, ne de yeni bir dış sefer olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla bu durumlarda (Van-Ankara arasında) vergili yakıt kullanımı söz konusudur.

•Örnek-3: Yukarıdaki örnekte konu edilen türde bir iç seferden sonra (Van-Ankara arasında) bir başka Türk limanına (örneğin, İstanbul) ihraç yükü almak üzere **kısmen ihraç yükü almış**

olarak yapılan sefer (gidilecek Türk limanında boşaltmak üzere dahili hiçbir yük taşınmamak kaydıyla) dış seferdir. Bu durumda (Ankara-İstanbul arasında) vergisiz yakıt kullanılması mümkün bulunmaktadır.

• Örnek-4: Yurtdışından (örneğin, Frankfurt) hareketle bir Türk limanına (örneğin, İzmir) gelen ve yükünün bir kısmını burada boşaltarak **hiç dahili yük almadan** bir başka Türk limanına (örneğin, Antalya) yükün kalan kısmını boşaltmak üzere sefer yapılması da dış sefer kapsamındadır. Bu durumda (İzmir-Antalya arasında) vergisiz yakıt kullanılması mümkündür.

• Örnek-5: Yurtdışından (örneğin, Frankfurt) hareketle bir Türk limanına (örneğin, İzmir) gelen ve yükünün bir kısmını veya tamamını boşaltsın/boşaltmasın, buradan **dahili yük olarak** bir başka Türk limanına (örneğin, Antalya) hareket edilmesi durumunda ise, dahili yük almış olan taşıtın dış seferde sayılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu durumda (İzmir-Antalya arasında) vergili yakıt kullanılacaktır.

2.3. İhraç/Transit Eşya ile Birlikte Serbest Dolaşımdaki Eşya Taşınması Hali

Türk limanları arasında sefer yapan Türk bayraklı bir geminin, ihraç ve transit eşya olarak yabancı bir limana hareket etmesiyle bir dış sefer başlamakla birlikte, ihraç/transit eşya ile birlikte serbest dolaşımda ki eşyanın da taşınması halindeki durumlara, adı geçen 2013/36 sayılı genelgenin 8'nci maddesi ile açıklık getirilmiştir. Şöyle ki;

Dış sefere çıkarken veya dış seferde iken, gemideki yükün ağırlık itibariyle miktarının yarısından fazlasının ihraç/transit eşya olması şartıyla, Türk bayraklı gemilerin beraberlerinde rotasında yer alan bir Türk limanına götüreceği serbest dolaşımdaki eşyayı da taşımaları, dış sefer halini bozmaz. Örneğin; Türk bayraklı bir gemi ile Trabzon limanından Atina'ya boşaltılmak üzere yük taşınırken, gemi içerisinde Samsun'a boşaltılmak üzere de yük bulunması halinde; Samsun'a taşınan yük miktarının gemideki toplam yük miktarının yarısını aşmamış olması şartıyla, gümrük mevzuatınca Trabzon-Atina seferinin dış sefer hali bozulmayacaktır.

Yukarıdaki bölümlerde hem hava hem deniz taşıtlarına yapılan ihrakiye teslimlerinin, gümrük işlemleri bakımından ihracat ve transit ticaret rejimlere tabi olup olmadığı ile ithalat vergilerine konu olup olmaması hakkında açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalar yapılırken ilgili taşıtların düzenli seferli olup olmama durumu, yurt dışı seferden dönüş yapması hali, yurt dışına çıkarken veya dış sefer halinde iken ve Türk bayraklı olup olmaması vs. gibi durumlar bazında çeşitli örnekler verilerek gümrük işlemleri detaylandırılmıştır. Yazımızın devamında ise uluslararası sefer yapan hava/deniz taşıtlarına yapılan ihrakiye teslimlerinin, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi karşısındaki durumlarını açıklayacağız.

3. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN İHRAKİYE TESLİMİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 1/1'inci maddesi hükmüne göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 1/2'nci maddesinde ise her türlü mal ve hizmet ithalatı Katma Değer Vergisine tabidir. Mezkur Kanunun "Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi" başlıklı 10'ncü madde hükümleri gereği mal tesliminde vergiyi doğuran olay malın teslim edilmesi anında meydana gelirken, ithalatta gümrük kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelir.

3.1. İhracat İstisnası

3065 sayılı KDVK'nın 11/1-a maddesinde ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olduğu, mezkur Kanunun 12/1. maddesinde bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği, aynı Kanunun 12/2. maddesinde yurt dışındaki müşteri tabirinden, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerinin anlaşılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Uluslararası taşımacılık yapan deniz ve hava taşıtlarına teslim edilen akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzemelerin ihracat istisnası kapsamına girdiği Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin II/A.1.1.1 bölümünde belirtilmiştir. Buna göre; uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde vergiden istisnadır.

- Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV'den istisnadır.
- Uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklar ise "yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi" niteliği taşıdığından bu araçlara yapılan söz konusu teslimler ihracat istisnası kapsamına girer.
- Yukarıda açıklanan ve istisna kapsamına giren teslimlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından yapılması istisnanın uygulanmasına engel değildir.
- Söz konusu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmesi gerektiği tabiidir.

Önceki bölümlerde ifade ettiğimiz üzere, serbest dolaşımında olan ihrakiyenin dış sefere çıkacak olan gemilere, botlara, diğer deniz taşıtlarına ve hava gemilerine teslimi gümrük mevzuatı yönünden ihracat hükmündedir. Yine KDV mevzuatı gümrük mevzuatı ile paralel düzenlemeler yaparak Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere/uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklara yapılan ihrakiye teslimlerinin ihracat sayıldığını ifade etmiş ve katma değer vergisinden müstesna kılmıştır. Yine aynı şekilde gümrük mevzuatında yer alan, ihracat rejimi kapsamında anılan araçlara akaryakıt ikmal edilmesinde üçüncü kişilerce tahsilata aracılık hizmeti verilebileceği açıklamaları paralelinde, KDV genel uygulama tebliğinde ilgili teslim ve ödemelere ilişkin işlemlerin acenteler tarafından uygulanabileceği ifade edilmiştir.

3.2. İhrakiyenin Transit Rejim Kapsamında Teslimi/İthali

3065 sayılı KDVK'nın 16/1-c madde hükmü gereği; gümrük kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar katma değer vergisinden istisna kılınmıştır. O halde gümrük mevzuatı bölümünde açıkladığımız ve transit rejim hükümlerine tabi ihrakiye teslimleri için katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir.

Türkiye Gümrük Bölgesi dışına sefer yapan gemilerden **düzenli seferli olanlarının**, yabancı ülkelere yaptıkları seferden son Türk limanına dönerek, tekrar dış sefere çıkmaları halinde, bu limandaki üç aya kadar olan bekleme süreleri, Gümrük Yönetmeliğinin 482/1 maddesi gereği yabancı ülkelere yapılan seferin devamı sayılır. O halde düzenli seferi olan ve giriş yaptıktan sonra 3 ay içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesini terk edecek geminin, giriş yaparken depolarında yer alan akaryakıt, 3065 sayılı KDVK'nın 16/1-c maddesi gereği katma değer vergisinden istisnadır. Örneğin; Bari-Venedik-Katakolon-İstanbul-Köstence arasında tur yapan Cruise gemisinin, İstanbul limanlarına 14.05.2024-20.05.2024 tarihleri aralığında demirlemesinin ardından Köstence'ye yol alması halinde, geminin İstanbul'a gelirken deposunda olan ve Köstence'ye yol alırken tükettiği akaryakıt katma değer vergisinden istisnadır. Bu örnekteki gemi 3 ayı aşan sürece İstanbul'da demirlemesi halinde ise ithal ettiği akaryakıt için katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Yukarıdaki örnekteki geminin 3 ayı geçen sürede bekleyiş yapması halinde, Türk Gümrük Bölgesine sokulan, ithal edilen ihrakiye için katma değer vergisi tarh tahakkuk işlemleri, KDV Kanunu 43'ncü maddesi gereği ilgili gümrük idaresince gerçekleştirilir. İhrakiye kullanımı için aynı zamanda ÖTV tarhiyatı yapılması gerektiği durumlarda, ilgili gümrük müdürlüğü yazısına/bilgilendirmesine binaen vergi idaresince gerekli işlemler (takdir komisyonuna sevk veyahutta vergi incelemesi) yapılması akabinde, ÖTV tarhiyatı/tahakkuku yapılacaktır.

3.3. Dış Sefer Halinde Olup Yurtiçinde Seyreden Taşıtlara İhrakiye Teslimi

Yurt dışı seferden dönen gemilerin Türk limanlarında yüklerinin tamamını boşalttıktan sonra diğer Türk limanlarına ihraç yükünü almak üzere boş veya kısmen ihraç yükü alarak hareket etmeleri halinin gümrük mevzuatı açısından dış seferin devamı sayılacağı Gümrük Yönetmeliğinin 482/2 maddesi ile belirtilmiştir. Örneğin; Varna limanından alınan yükün tamamı İstanbul'a boşaltıldıktan sonra İzmir'den Varna'ya götürülmek üzere alınacak yük için İstanbul-İzmir seferi yapılacak ise geminin İstanbul-İzmir arasında yapacağı sefer dış seferin devamı niteliğinde olacak ve gümrük mevzuatınca vergilendirilmeyecektir. Gemi içerisindeki yakıtlar, KDV Kanununun 16/1-c maddesi gereği de vergiden istisna olacaktır.

Diğer taraftan anılan taşıtların yurtiçinde olmakla birlikte gümrük mevzuatı yönünden dış sefer halinin devamı niteliğini taşıyan seferler yaparken, bu taşıtların ihtiyaç duyduğu ihrakiye teslimlerinde kdv mevzuatı nasıl uygulanacaktır? Kısacası yukarıda bahsettiğimiz geminin, dış sefer halinde İstanbul-İzmir seferini yaparken, yakıtı ihtiyaç duyması ve İstanbul'dan yakıt alması halinde vergi mevzuatınca hangi hükümler geçerli olacaktır?

Yurtdışı seferden dönen ve İstanbul'a yükünü boşaltan geminin, tekrar ihraç yükü taşımak üzere İzmir'e yol alması gümrük mevzuatınca dış sefer halinin devamı niteliğinde olmakla birlikte, burada temel husus gemiye teslimi yapılacak yakıtın serbest dolaşımında olup olmadığıdır. Şöyle ki, dış sefer halindeki gemiye verilecek akaryakıt serbest dolaşımında olan bir akaryakıt ise, 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-a ihracat istisnası hükümleri uygulanmalı iken; gümrük antrepolarında yer alan ve serbest dolaşımında olmayan akaryakıtın teslim edilmesi hali mevcut ise adı anılan Kanununun 16/1-c hükümleri uygulanması gerekmektedir.

Nitekim konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-2091 sayılı özelgesinde yer alan; *"KDV Kanununun 13/a maddesine göre teslimi KDV'den istisna olan geminin içindeki transit yakıt tesliminin KDV ye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir... açıklanan işlemlerin ihracat sayılabilmesi için teslim konusu malların serbest dolaşımında bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest dolaşıma girmemiş akaryakıtın tesliminin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, firmanızca KDV Kanununun 13/a maddesindeki istisna kapsamında KDV ödenmeksizin satın alınan gemilerde bulunan millileşmemiş transit yakıtın teslimi, KDV Kanununun 16/1-c maddesi uyarınca KDV den istisna bulunmakta olup, söz konusu akaryakıt bedelleri üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır."* ifadeleri ile teslimi yapılacak malın serbest dolaşım durumuna vurgu yapılmıştır.

4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YÖNÜNDEN İHRAKİYE TESLİMİ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1. maddesinde; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuştur.

Diğer taraftan, ÖTV Kanununun 5. maddesinde ihracat istisnası hükümleri düzenlenmiş olup, yurtdışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir.

ÖTV Kanununun 7/7 maddesinde ise; *“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.”* hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin usul ve esaslar, ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin II/A. ve II/C-4. bölümünde açıklanmıştır.

Açıklanan mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; ÖTV mevzuat hükümleri ile KDV mevzuat hükümleri paralellik içermektedir. Bu açıklamalar gereği dış sefere çıkacak olan yukarıdaki bölümlerde yer alan taşıtlara yapılan ihrakiye teslimleri 4760 sayılı Kanunun 5/1 maddesi gereği ihracat istisnasından yararlanacak, transit rejim hükümlerine tabi ihrakiye teslimleri için ise mezkur Kanunun 7/7 hükümleri gereği ÖTV hesaplanmayacaktır.

4.1. Deniz Araçlarına ÖTV'si Sıfıra İndirilmiş Akaryakıt Teslimi

4760 sayılı ÖTV Kanununun 12/2-a maddesi ile verilen yetki çerçevesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilerine teslim edilecek akaryakıtın (motorin, f.oil, rmg-380, gas-oil) ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

Uluslararası taşımacılık yapan yerli geminin dış seferden dönmesi sonrasında, Türk limanlarında 3 ayı aşmayan bekleme süreleri dış sefer niteliğinde olduğu ve bu sebeple gemi içerisinde yer alan ihrakiyenin gümrük mevzuatınca ithalat vergilerinden muaf olduğu, KDV Kanunu 16/1-c, ÖTV Kanunu 7/7 maddeleri hükmü gereği kdv ve ötv den müstesna olduğu yukarıdaki bölümlerinde ifade edilmişti. Diğer taraftan bu gemi 3 aylık sürede Türk gümrük bölgesini terk etmezse, geminin durumu harici seferden dahili sefere döneceği için gemi üzerindeki akaryakıt adı sayılan kanunlarca vergilendirilecektir. Burada ÖTV açısından akıllara şu husus gelebilir; TUGS'a kayıtlı

yerli gemilerin ihtiyaç duyduğu akaryakıt, yurtiçinde zaten ÖTV'siz olarak alınabilmektedir, o halde bu durumda olan geminin içinde yer alan ve gümrük idaresince tespiti yapılarak vergi idaresine bildirilmiş akaryakıt miktarı için ÖTV tarhiyatı söz konusu olacak mıdır?

İlgili deniz araçlarına ÖTV'si sıfıra indirilmiş akaryakıt teslimi, aslında deniz hattında yük ve yolcu taşımacılığını teşvik etmek için getirilmiş bir düzenlemedir. Akaryakıtın gerçekten amacına uygun kullanılmasının doğruluğunu teyit edebilmek ve denetiminin yapılabilmesi adına ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin III/B.1 bölümünde düzenlemeye ilişkin ayrıntılara yer verilmiş olup, ötv'si sıfıra indirilmiş deniz yakıtı **yalnızca**, “Dağıtım İzin Belgesi”ne haiz dağıtıcılar tarafından teslim edilebilir. Kısacası 3 ayı aşan sürece Türkiye gümrük bölgesinde durduğu için durumu dahili sefere dönen geminin üzerinde yer alan akaryakıt, “Dağıtım İzin Belgesi”ne haiz dağıtıcılar tarafından teslim edilmediği için, gümrük idaresince tespit edilen ve vergi idaresine bildirilen veyahut ilgili gemi sahibi mükellef tarafından beyan edilen akaryakıt miktarı üzerinden ötv hesaplanması gerekmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının “Yurtdışından satın alınan deniz aracının deposunda bulunan yakıtla ilişkin yapılacak işlemler” konulu 07.01.2014 tarih ve 39044742-ÖTV 12. MADDE-27 sayılı özelgesinde; *“kabotaj hattı dışından alınan serbest dolaşıma girmemiş yakıtların, dış seferlerde kullanılmayıp dâhili kabotaja geçtikten sonra serbest dolaşıma girişi sırasında, 2003/5868 sayılı Kararname ve 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği kapsamında ÖTV'si sıfıra indirilmiş yakıt olarak kullanılması mümkün bulunmamaktadır.”* yönünde görüş bildirmiştir.

Konuya ilişkin vergi idaresince yapılan bir tarhiyatın muhatabı, yukarıda açıklanan benzer gerekçeler ile tarhiyatı dava konusu etmiş olup, Danıştay 7. Dairesi 25.11.2020 tarih ve E.2018/869-K.2020/4887 numaralı kararında yer alan, *“gümrük mevzuatına göre yurda getirilip dahili seferde kullanılmış olması dağıtım izin belgesini haiz dağıtıcılardan teslim alınmış gibi sonuç doğurmayacağından, harici seferde kullanılması gerekirken dahili seferde kullanılan deniz yakıtının yurt içinde tesliminin gerçekleştirilmediğinden özel tüketim vergisinden istisna olduğu gerekçesiyle verilen vergi mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”* ifadeleri ile görüşümüze benzer açıklamalara yer vermiştir.

5. ACENTE ADINA FATURA DÜZENLENMESİ

Dış sefere çıkan gemi ve uçaklara ihrakiye teslimleri katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden müstesna olmakla birlikte, söz konusu teslimlerde faturanın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230/3'üncü maddesi uyarınca ihrakiyenin alıcısı olan gemi adına düzenlenmesi gerektiği tabiidir. Ancak uygulamada bazı durumlarda zorunlu olarak faturaların acente adına da

düzenlenebilmesi söz konusu olabilmektedir.² Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi tarafından verilen 12.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB. 4.34.19.02-019.01-143 sayılı özelgede; “...*fatura ve benzeri belgeler, gemi sahibinin veya işleticisinin adına alınmakla birlikte bazı durumlarda zorunlu olarak bu belgeler acente adına da düzenlenebilmektedir. Bu durumda acenteler düzenlenen fatura veya benzeri belgelerin üzerine temsilcisi buldukları gemi sahibinin veya işleticisinin adını ve unvanını yazdırmak suretiyle bu belgeleri kendi kayıtlarına almaksızın ilgisine aktarmaktadırlar. Buna göre, yurt dışındaki firmaya ait geminin mal ve malzeme ihtiyaçlarının acente aracılığı ile karşılandığı durumlarda, istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlere muhatap olan alıcı ve faydalananların temsilcisi durumundaki acente aracılığı ile yabancı firmaya yapılacak vergiden istisna olan işlemlere ilişkin faturanın acente adına düzenlenmesi durumunda, gemi sahibi yabancı firmanın unvanının ya da gemi adının belirtilmesi kaydıyla istisna uygulanabileceği...*” yönünde görüş bildirilmiştir.

6. SONUÇ

İhrakiye, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu 2/15’inci maddesinde ülkenin karasuları ve/veya karasuları bitişiğinde deniz vasıtalarına veya hava meydanlarında yerli ve yabancı hava taşıtlarına vergili veya vergisiz sağlanan akaryakıt ve madeni yağ olarak tanımlanmış olup, kapsamı, usul ve esaslarına söz konusu kanun ve alt mevzuatlarda yer verilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu 176’ncı madde hükümleri gereği gemilerin, botların, diğer deniz taşıtlarının ve hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları ithalat vergilerinden muaf olup, antrepolarda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş olan yakıt ve yağların dış seferlerdeki gemilere, botlara, diğer deniz taşıtlarına ve hava gemilerine teslimi transit rejim hükümlerine tabi iken, serbest dolaşımda olan yakıt ve yağların dış sefere çıkacak olan gemilere, botlara, diğer deniz taşıtlarına ve hava gemilerine teslimi de ihracat hükmündedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 11 ve 12’nci maddeleri, Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere/uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklara yapılan ihrakiye teslimlerinin ihracat sayıldığını ifade etmiş ve katma değer vergisinden müstesna kılmıştır. 3065 sayılı KDVK’nın 16/1-c madde hükmü gereği; gümrük kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar katma değer vergisinden istisnadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5/1 maddesi gereği, Türkiye içinde taşıma hakkı

²Görkem PEHLİVAN, “İhrakiye Teslimlerinde Gümrük ve Vergi Uygulamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:407, Temmuz, 2015, s.88

bulunmayan yabancı bayraklı gemilere/uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapan yerli gemi ve uçaklara yapılan ihrakiye teslimleri ihracat istisnasından yararlanacak, transit rejim hükümlerine tabi ihrakiye teslimleri için ise mezkur Kanunun 7/7 hükümleri gereği ÖTV hesaplanmayacaktır.

Ayrıca, dış sefere çıkan gemi ve uçaklara ihrakiye teslimleri katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden müstesna olmakla birlikte, söz konusu teslimlerde faturanın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230/3'üncü maddesi uyarınca ihrakiyenin alıcısı olan gemi adına düzenlenmesi gerektiği, yurt dışındaki firmaya ait geminin mal ve malzeme ihtiyaçlarının acente aracılığı ile karşılandığı durumlarda, istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlere muhatap olan alıcı ve faydalananların temsilcisi durumundaki acente aracılığı ile yabancı firmaya yapılacak vergiden istisna olan işlemlere ilişkin faturanın acente adına düzenlenmesi durumunda, gemi sahibi yabancı firmanın unvanının ya da gemi adının belirtilmesi kaydıyla istisna uygulanabileceğine yönelik idarenin görüşü mevcuttur.

KAYNAKÇA

5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu

4458 Sayılı Gümrük Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği

Gümrük Yönetmeliği

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/36 Sayılı Genelgesi

EPDK'nın 9822 sayılı Kararı

Görkem PEHLİVAN, "İhrakiye Teslimlerinde Gümrük ve Vergi Uygulamaları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:407, Temmuz, 2015, s.88

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-2091 sayılı özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığının 07.01.2014 tarih ve 39044742-ÖTV 12. MADDE-27 sayılı özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB. 4.34.19.02-019.01-143 sayılı özelgesi

Danıştay 7. Dairesinin 25.11.2020 tarih ve E.2018/869-K.2020/4887 numaralı kararı