

UÇAK YAKITLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ve İHTİYATİ YAKIT SORUNU

THE TAXATION OF AIRCRAFT FUEL AND
SAFETY FUEL PROBLEM



Mehmet YAPICI*

ÖZ

Yurtdışına sefer yapan uçakların yurtiçinde kullandıkları yakıtın vergilendirilmesinde uçaklarda uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan yakıtın fiziksel olarak ayrı bir bölümde olup olmadığı, yoksa aynı yakıt deposu içinde belirli bir miktar yakıtın uçakların uçuş güvenliği açısından bulunması gerektiği mantığıyla belirlenecek bir miktar yakıtın sürekli olarak uçakların yakıt deposunda bulunması mı gerektiği hususunda yaşanan sorunların uygulamada söz konusu yakıtların vergilendirilmesinde sıkıntılara ve farklı uygulamalara sebebiyet verdiği görülmektedir. Bu çalışmamız da uçaklarda uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan yakıtların vergilendirilmesinde yaşanan sorunlara, gümrük idarelerince yapılan farklı yorumlar sebebiyle vergilendirilecek miktarın belirlenmesinde yeknesaklık olmamasına, uçak yakıtlarının vergilendirilmesine ilişkin mevzuat hükümlerine

ABSTRACT

The fact that the aircraft that are used abroad are required to be located in a physically separate part of the fuel which is required to be found in terms of flight safety in the air in the air or the presence of a certain amount of fuel in the fuel reserves of the aircraft to be determined by the determination that a certain amount of fuel must be found in terms of flight safety, it is seen that the problems in terms of the necessity of taxation in practice cause troubles and different applications in the taxation of the fuels in question. Opinion on "taxation of precautionary fuels" with problems and misapplications to the legislative provisions of the taxation of aircraft fuels, judicial decisions, the lack of uniformity in the taxation of the amounts to be taxed due to different interpretations made in customs administrations, the problems experienced in

* Gümrük ve Ticaret Müfettişi

M.G.T.: 23.07.2018 / M.K.T.: 13.08.2018

rine, yargı kararlarına, karşılaşılan sorunlar ve yanlış uygulamalar ile "ihtiyati yakıtın vergilendirilmesine" ilişkin görüş ve önerilerimize yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Yerli ve Yabancı Yakıt, İhtiyati Yakıt, Ek-10/E-Havayolu Beyan Formu, Büyük ve Küçük Gövdeli Uçaklar.

the taxation of fuels which are obligatory to be found in flight and suggestions will be given.

Keywords: Domestic and Foreign Fuel, Prudential Fuel, Annex-10/E-Airline Declaration Form, Large and Small Body Aircraft

1- GİRİŞ

Hava taşıtlarına yapılacak yağ, yakıt ve kumanya teslimlerine, söz konusu unsurların vergilendirilmesine ilişkin mevzuat düzenlemelerine, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 176'ncı maddesinde, 7/10/2009 tarihli ve 27369 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 72/Ö, 451'inci, 476'ncı, 477'nci ve 481'inci maddelerinde, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün "İhrakiye-Kumanya Teslimleri" konulu 06.08.2013 tarihli 2013/36 sayılı Genelgesinde ve bu Genelgenin uygulamasında yaşanan sorunlara ilişkin yayımlanan Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün "İhtiyati Yakıt" konulu 01.11.2017 tarihli 29170180 sayılı tasarruflu yazısında yer verilmiştir.

Hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları ile yurtdışından getirdikleri kumanyaları ithalat vergilerinden muaf olmakla birlikte, serbest dolaşımda bulunan yakıt ve yağlar ile kumanyaların dış sefere çıkan gemi hava gemilerine verilmesi ihracat hükmündedir.¹ İhraç edildikten sonra geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma girebilmesi için ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaat varsa bunların iade edildiğini gösteren belgenin beyannameye eklenmesi gerekmekte, ihracat nedeniyle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi iadesinden veya istisnasından yararlanan eşyanın katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi tahsil edilmektedir.²

Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelen havayolu taşıtlarının kontrolü indikleri yetkili gümrük idaresi bulunan havalimanlarında yapılmaktadır. Havayolu taşıtları, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde ilk incekleri havalimanında görevli personel tarafından gözetim altına alınarak, taşıtın taşıma veya yük belgeleri, yolcu ve personel listeleri ile millî hava taşıtlarına ait kumanya ve akaryakıt listeleri kontrol edilmektedir. Yurtdışından gelen havayolu taşıtları için işleticisi veya temsilcisi tarafından Gümrük Yönetmeliği'nin 10/E ekinde yer alan "Havayolu Beyan Formu" doldurulup gümrük idaresine beyan edilmektedir.³ Hava taşıtı kaptanları taşıtın gideceği yer ve talep ettiği yakıt miktarını yazılı olarak gümrük idaresine bildirmekte, fakat bu talebin kaptan ve işletme dışındaki kişiler tarafından yapılması halinde, kaptan veya işletme tarafından talep edilen yakıt siparişine dair belge aranmaktadır.⁴

2- GÜMRÜK KANUNU'NUN 176'NCI MADDESİNİN HAVA TAŞITLARINDA UYGULANMASI

4458 sayılı Gümrük Kanununun 176'ncı maddesi hükümleri çerçevesinde hava taşıtlarına yapılacak yağ, yakıt ve kumanya teslimlerinde bir takım kurallar ve usul yönünden uyulması gereken prosedürler bulunmaktadır.

¹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 176. maddesi.

² Gümrük Yönetmeliği 451. maddesi..

³ Gümrük Yönetmeliği 72/Ö maddesi.

⁴ Gümrük Yönetmeliği 477. maddesi.

Ülkemiz hava meydanlarında yerli ve yabancı uçaklara vergili veya vergisiz sağlanan ve ihrakiye olarak tanımlanan akaryakıt ve madeni yağın, bahse konu deniz ve hava vasıtalarına teslimine yönelik faaliyet ile iştigal edecek olan kişilerin (gerçek veya tüzel), bu kapsamda yapacakları faaliyetin konusuna göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan lisans almaları, ihracat sayılarak KDV istisnasından yararlanan, ancak sarf edilmeden geri getirilen kumanya ve yakıtların, gümrük vergilerinden muaf serbest dolaşıma girebilmesi için ihracat nedeniyle yararlanan hak ve menfaatlerin iade edildiğini gösterir belgenin beyannameye eklenmesi ve söz konusu istisnadan yararlanan eşya akaryakıt ise Özel Tüketim Vergisi'nin de tahsil edilmesi gerekir.

Ayrıca Türk bayraklı hava taşıtlarının birbirini takip eden dış sefer ve iç sefer yapmaları sonucunda oluşan çeşitli durumlarda ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesinin teminen uygulamanın, aşağıda verilen örneklerde olduğu gibi yapılması gerekmektedir.

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 sayılmakta ve bu durumda (Van-Ankara arasında) yakıt vergilendirilmeyecektir.

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 edilmekte, dolayısıyla bu durumlarda (Van-Ankara arasında) yakıt vergilendirilecektir.

Örnek 3: İkinci 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) olarak kabul edilmekte, 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 kapsamında kabul edilmekte, bu durumda (İzmir-Antalya arasında) yakıt vergilendirilmeyecektir.

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 bulunmamakta, dolayısıyla, bu durumda (İzmir-Antalya arasında) yakıt vergilendirilecektir.

Diğer yandan, Türk bayraklı hava taşıtlarının hareket limanı ile yolcu ve yük almak üzere uğradığı havalimanı arasında tükettiği serbest dolaşıma girmemiş yakıttan gümrük vergileri aranmaması gerekmektedir.⁵

Ayrıca, yurtdışından dönerek iç hat sefere devam edecek uçaklardaki yakıt için vergi tahakkuku yapılırken, mükerrer vergilendirmenin önlenmesini teminen, uluslararası yükümlülükler ve uçuş em-

⁵ 2013/36 sayılı Genelge

niyeti açısından bulunması zorunlu olan ve daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olan, küçük gövdeli uçak grubuna giren tiplerde (A319, A320, A321, B737, B757, MD-80/88) 4500 kg, büyük gövdeli tiplerde (A300, A310, A330, A340) ise 9000 kg. yakıtı aşan miktar için vergi tahakkuk ettirilmesi; vergi tahakkuklarına ilişkin ihtilaflarda Uçuş Log dokümanları ile Fuel MM resmi çıktıları esas alınarak işlem tesisi gerekmektedir.

3- YURTDIŞINDAN DÖNEREK İÇ HAT SEFERE DEVAM EDEN UÇAK YAKITININ VERGİLENDİRİLMESİ/İHTİYATİ YAKIT SINIRLARI

Havalimanı gümrük idarelerinin, yurtdışından dönerek iç hat sefere devam edecek uçaklardaki yakıt için vergi tahakkukunu gerçekleştirirken “Havayolu Beyan Formunda” yer alan yerli ve yabancı yakıt miktarlarından hangisinin esas alınacağı konusunda sıkıntı yaşadığı ve uygulamada birlik olmadığı bilinmektedir.

Yurtdışına sefer yapan uçakların yurtiçinde kullandıkları yakıtın vergilendirilmesinde uçaklarda uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan yakıtla ilişkin olarak gümrük idarelerince farklı uygulamalar yapıldığı hususunda şikayetler ortaya çıkmış, 2013/36 sayılı Genelgede yer alan **“daha önceden serbest dolaşıma sokulmuş olan”** ifadesi gümrük idarelerince farklı şekilde yorumlanmıştır.

Bu konuda uygulamada birlik sağlanması ve mükerrer vergilendirmenin engellenmesi amacıyla, emniyet ya da ihtiyat yakıtı olarak bilinen ve küçük gövdeli uçaklar için 4500 kg., büyük gövdeli uçaklar için 9000 kg. kısmın ihtiyatı yakıt olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiş, sadece bir kereye mahsus olmak üzere vergileri ödenmiş olan 4500 kg. ve 9000 kg’lık yakıt için her seferinde mükerrer vergilendirmenin önlenmesini teminen **“daha önceden serbest dolaşıma sokulmuş olan”** ifadesinin önemi belirtilmiştir. Bu itibarla, uçakların yurtdışı sefere çıkması sırasında yurtiçi seferde kullandıkları yakıtla ilişkin vergi tahakkuklarında, 2013/36 sayılı Genelgeye uygun olacak şekilde uçakta bulunan ve daha önceden vergisi ödenmiş olan 4500 kg. veya 9000 kg’lık kısmı aşan yakıt miktar için hesaplama yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır.⁶

Fakat bu yönlendirmeye rağmen havalimanı gümrük idarelerinde uygulamada birlik sağlanamamış, mükerrer vergilendirmenin önlenmesini teminen, uluslararası yükümlülükler ve uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan ve daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olan, küçük gövdeli uçak grubuna giren tiplerde (A319, A320, A321, B737, B757, MD-80/88) 4500 kg, büyük gövdeli tiplerde (A300, A310, A330, A340) ise 9000 kg. yakıtı aşan miktar için vergi tahakkuk ettirilmesi; vergi tahakkuklarına ilişkin ihtilaflarda Uçuş Log dokümanları ile Fuel MM resmi çıktıları esas alınarak işlem tesisi gerektiği belirtilmiş, 2013/36 sayılı Genelge çerçevesinde yapılacak vergi tahakkukunun, uçağın yurt dışı seferden dönerek iç sefere geçişinde yapılması gerektiği; tahakkuka esas alınacak miktarın, uçakta bulunan yakıttan küçük gövdeli uçaklar için 4500 kg, büyük gövdeli uçaklar için 9000 kg’ın çıkarılması suretiyle tespit edilmesi (örneğin, yurt dışından gelip iç sefere devam edeceği beyan edilen küçük gövdeli bir uçakta 6000 kg yakıt varsa tahakkuka esas alınacak miktarın (6000 kg – 4500 kg = 1500 kg) olması gerektiği belirtilmiştir.⁷

⁶ 03.02.2016 Tarihli 13595605 sayılı Tasarruflu Yazı.

⁷ 01.11.2017 Tarihli 29170180 sayılı Tasarruflu Yazı.

4- “HAVAYOLU BEYAN FORMUNDA” BEYAN EDİLEN YAKITLARIN “İHTİYATİ YAKIT” OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİNDE YAŞANAN SIKINTILAR ve FARKLI UYGULAMALAR

2013/36 sayılı Genelge ve bu Genelgenin uygulanması açısından yol gösterici olması beklenen mezkur tasarruflu yazılara rağmen, 4500 ve 9000 kg’lık ihtiyati yakıt miktarının belirlenmesinin “Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yerli ve yabancı yakıtın hangisinin esas alınacağı konusunda sıkıntılar ve farklı uygulamalar devam etmektedir. Havalimanı gümrük idareleri aşağıdaki örneklerde belirtildiği üzere birbirinden farklı uygulamalar yaparak yurtdışından dönerek iç hat sefere devam edecek uçaklardaki yakıt için vergi tahakkukunu gerçekleştirmektedir.

X Havalimanı Gümrük Müdürlüğü’nün “Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yerli ve yabancı yakıtların toplamını alıp, söz konusu yakıt miktarının küçük gövdeli uçaklarda 4500 kg, büyük gövdeli uçaklarda ise 9000 kg. ağırlığını geçmesi durumunda, söz konusu ihtiyati yakıt miktarı aşan kısmı vergilendirdiği, Örneğin; Küçük gövdeli bir uçak için “Havayolu Beyan Formunda” 2500 kg yabancı yakıt, 3000 kg yerli yakıt olarak yapılan beyanı esas alarak toplamda 5500 kg (2500+3000) yakıttan ihtiyati yakıt miktarını çıkarttıktan sonra ortaya çıkan 1000 kg (5500-4500) yakıtı vergilendirmektedir.

Y Havalimanı Gümrük Müdürlüğü’nün “Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yakıt miktarlarından yerli yakıt miktarını vergilendirmeyip, yabancı yakıtı ise küçük veya büyük gövdeli uçak olması dikkate alınarak ihtiyati yakıt miktarı düşülüp kalan miktardaki yakıtı vergilendirdiği, Örneğin; Büyük gövdeli bir uçak için “Havayolu Beyan Formunda” 9500 kg yabancı yakıt, 10.000 kg yerli yakıt olarak yapılan beyanı esas alarak, yerli yakıt daha önce vergileri ödenip serbest dolaşıma sokulmuş olduğu esas alınarak vergilendirilmemekte, 500 kg (9500-9000) yabancı yakıt vergilendirilmektedir.

Z Havalimanı Gümrük Müdürlüğü’nün “Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yakıt miktarlarından yerli yakıt miktarını vergilendirmeyip, yabancı yakıtı ise küçük veya büyük gövdeli uçak ayrımı yani ihtiyati yakıt ayrımı yapmadan daha önce serbest dolaşıma sokulmamış kabul edip yabancı yakıtın tamamını vergilendirdiği, Örneğin; Küçük gövdeli uçakta 2000 kg yabancı yakıt 4750 kg yerli yakıt, büyük gövdeli uçakta 7500 kg yabancı yakıt 8400 yerli yakıt beyanını esas alıp, her iki uçaktada beyan edilen yerli yakıt daha önce vergileri ödenip serbest dolaşıma sokulmuş olduğu esas alınarak vergilendirilmemekte, 4500-9000 kg ihtiyati yakıt miktarı dikkate alınmadan küçük gövdeli uçaktaki 2000 kg, büyük gövdeli uçaktaki 7500 kg yabancı yakıtın tamamını vergilendirmektedir.

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı üzere, uçaklarda uluslararası yükümlülükler ve uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan ihtiyat yakıtına ilişkin yapılacak vergi tahakkukları konusunda gümrük idarelerinde farklı uygulamaların bulunmakta, “daha önceden serbest dolaşıma sokulmuş olan” ifadesinin gümrük idarelerince halen farklı şekilde yorumlandığı görülmektedir.

5- HAVAYOLU BEYAN FORMUNDA BEYAN EDİLEN YAKITLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YARGI KARARLARI

Havayolu firmalarının gümrük idareleri tarafından düzenlenen ek tahakkuk kararlarına karşı, Gümrük Kanunu 242’nci maddesi uyarınca ilgili Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüklerine yaptıkları itirazların reddedilmelerinin ardından idari yargıya başvurdukları, söz konusu ek tahakkuk kararlarına karşı idari yargı kararları incelenmiş, davacı firmalar lehine ve aleyhine kararlar verildiği görülmüştür.

Konya 2. Vergi Mahkemesinin 2017/531 karar No.lu 2017/112 esas No.lu Kararında özetle;

“Davacı tarafından Gümrükler Genel Müdürlüğü’nün 05/10/2017 tarih 028811 sayılı ve 04/02/2016 tarihli 153.14 sayılı ve 2013/36 sayılı genelgeye uygun olarak uluslararası yükümlülükler ve uçuş em-

niyeti açısından bulunması zorunlu olan küçük uçak grubuna giren tiplerde 4500 kg, büyük uçaklar grubuna giren tiplerde 9.000 kg'lık kısmı aşan miktar için vergi hesaplanması gerektiği ifade edilse de, 2013/36 sayılı Genelge de uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu bu yakıt miktarı için de “daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olan” ibaresinin bulunduğu, muaf tutulan yakıtın daha önce serbest dolaşıma sokulmuş yani vergilendirilmiş yakıtı kapsadığı, idarenin “ihtiyati yakıt” konulu yazısında da bu şartın (daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olma şartının) yer aldığı anlaşıldığından ve aksi bir durumun kanun ile getirilmeyen bir muafiyet uygulamasının alt düzenleyici işlemler ile yapılmasının mümkün olduğu anlamına geleceği açık olduğundan davacının bu iddiası da yerinde görülmemiştir.” açıklamalarıyla davanın “**reddine**” karar verildiği görülmüştür.⁸

Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 2017/195 karar No.lu 2017/754 esas No.lu Kararında özetle;

“Dava konusu olayda, söz konusu beyan formları ile, yurtdışı seferden dönüşte uçaklarda yabancı yakıt olduğuna dair beyanda bulunulduğu, davacının beyan edilen bu yakıtla ilgili olarak daha önceden vergi ödediğine veya 2013/36 sayılı Genelgenin 2. Maddesi gereği 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 176. Maddesinin 2. Fıkrasına göre ihracat sayılarak KDV istisnasından yararlandığı halde, ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaatlerini iade ettiğine dair bir iddiasının bulunmadığı, bu konuda somut bir bilgi belge sunmadığı, beyan edilen yabancı yakıt üzerinden ek tahakkuk yapıldığı, gönderilen muhtelif tarihli belgelerden uçakların “iç hatlara tahsis” edildiğinin anlaşıldığı, yasal mevzuata göre ancak yurtdışı seferi ve yurtdışı seferin devamı sayılan hallerde kullanılacak yakıtın vergiden muaf olduğu, davacının bu yönde bir iddiasının bulunmadığı, asıl iddiasının iç hat sefere devam eden uçağın standart deposunda bulunan yakıt için yasalara aykırı olarak Katma Değer Vergisi tahakkuk ettirildiği yönünde olduğu, dolayısıyla dış hat seferinden sonra iç hatlara tahsis edilen uçakların deposunda bulunan vergisi ödenmemiş yabancı yakıtın yurt içi seferlerde kullanacağı açık olduğundan, gümrük idaresince bu yakıtlar için davacı adına Katma Değer Vergisi ek tahakkuku yapılmasında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Davacı tarafından Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 05/10/2017 tarih 028811 sayılı ve 04/02/2016 tarihli 153.14 sayılı ve 2013/36 sayılı genelgeye uygun olarak uluslararası yükümlülükler ve uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan küçük uçak grubuna giren tiplerde 4500 kg, büyük uçaklar grubuna giren tiplerde 9.000 kg'lık kısmı aşan miktar için vergi hesaplanması gerektiği ifade edilse de, 2013/36 sayılı Genelge de uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu bu yakıt miktarı için de “daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olan” ibaresinin bulunduğu, muaf tutulan yakıtın daha önce serbest dolaşıma sokulmuş yani vergilendirilmiş yakıtı kapsadığı, idarenin “ihtiyati yakıt” konulu yazısında da bu şartın (daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olma şartının) yer aldığı anlaşıldığından ve aksi bir durumun kanun ile getirilmeyen bir muafiyet uygulamasının alt düzenleyici işlemler ile yapılmasının mümkün olduğu anlamına geleceği açık olduğundan davacının bu iddiası da yerinde görülmemiştir.” açıklamalarıyla davanın “**reddine**” karar verildiği görülmüştür.⁹

Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 2017/1286 karar No.lu 2017/544 esas No.lu Kararında özetle;

“4458 sayılı Kanunun anılan hükmü ve Gümrük Yönetmeliği hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, uçakların dış seferde kullanacakları yakıtın gümrük vergilerinden muaf olduğu, serbest dolaşımda olan yakıtın dış sefere çıkan uçaklara verilmesinin ihracat hükmünde olduğu, yurtdışı seferden dönen

⁸ www.kazanci.com.tr

⁹ www.kazanci.com.tr

gemilerin Türk limanlarında yüklerinin tamamını boşalttıktan sonra diğer Türk limanlarına ihraç yükünü almak üzere boş veya kısmen ihraç yükü olarak hareket etmeleri halinin dış seferin devamı sayıldığı anlaşılmaktadır.

Dava konusu olayda, davacı tarafından ibraz edilen Ek-10/E Havayolu Beyan Formlarında uçakların yurtdışı seferlerden dönüşlerinde, uçaklarda bulunan milli ve yabancı yakıt miktarları beyan edildikten sonra bu yakıtların daha önceden serbest dolaşıma girdiğine veya vergilerinin ödendiğine dair herhangi bir belge ibrazı olmamakla birlikte, davalı idarece bu konuya ilişkin davacı şirketten (vezne alındısıyla ithalat beyannamesi gibi) herhangi bir belge istenmeksizin, dolayısıyla bu konuda somut bir inceleme yapılmaksızın doğrudan yapılan tarhiyat ve bu tarhiyata yapılan itirazın reddine dair işlemlerde hukuka uyarlık görülmemiştir.” açıklamalarıyla davanın “**kabülüne**” karar verildiği görülmüştür.¹⁰

Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 2017/1640 karar No.lu 2017/527 esas No.lu Kararında özetle;

“Olayda savunma dilekçesine ekli belgelerden, davacı şirketin dış seferden gelerek dahili sefere geçişinde 61.836,00 litre yabancı yakıt bulunduğu belirtilmiş ise de uçakların yurtdışı seferlerden dönüşlerinde, uçaklarda bulunan milli ve yabancı yakıt miktarları beyan edildikten sonra bu yakıtların daha önceden serbest dolaşıma girdiğine veya vergilerinin ödendiğine dair herhangi bir belge istenmeksizin, yurt dışına çıkış ve dönüşte hukuken geçerli bir tespit yapılmaksızın ve emniyet yakıt miktarının aşılıp aşılmadığı hususu dikkate alınmaksızın yapılan ek tahakkuk ve buna yapılan itirazın reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık görülmemiştir.” açıklamalarıyla davanın “**kabülüne**” karar verildiği görülmüştür.¹¹

Yukarıda özetlenen idari yargı kararları incelendiğinde, reddedilen davalarda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın genelge ve tasarruflu yazı gibi alt düzenleyici mevzuat hükümleri ile yaptığı düzenlemelerin, idari yargı tarafından kanun ile getirilmeyen bir muafiyet uygulaması olarak kabul edildiği ve alt düzenleyici işlemler ile muafiyet sağlanmasının mümkün olmadığı temelinde kararlar alındığı, kabul edilen davalarda ise tahakkuku yapan gümrük idaresinin ihtiyati yakıt olarak kabul edilen yakıtın daha önceden serbest dolaşıma girdiğine veya vergilerinin ödendiğine dair herhangi bir belge istenmemesi, yurt dışına çıkış ve dönüşte hukuken geçerli bir tespit yapılmaması ve emniyet yakıt miktarının aşılıp aşılmadığı hususu dikkate alınmaması temeline dayanarak karar alındığı görülmektedir.

6- İHTİYATİ YAKITIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN GÖRÜŞ ve ÖNERİLERİMİZ

2013/36 sayılı Genelge ve bu Genelgenin uygulanması amacıyla yayımlanan tasarruflu yazılarda belirtilen hükümlere rağmen, “Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yerli ve yabancı yakıtın vergilendirilmesinde veya hangi yakıtın vergilendirileceği veya hangi miktarın muaf tutulacağı konusunda farklı uygulamalar sebebiyle farklı miktarda vergilendirme yapılmaktadır. 4. Bölümde verdiğimiz örnek uygulamalardan yola çıkıp hesaplama yaparsak söz konusu farklı miktarda vergilendirme somut bir biçimde ortaya çıkacaktır.

Örneğin; Yurtdışından dönerek iç hat sefere devam eden A319 tipi küçük gövdeli uçağın (ihtiyati yakıt:4500 kg) pilotu tarafından idareye sunulan “Havayolu Beyan Formunda” **5.000 kg yabancı yakıt, 5500 kg yerli yakıt** beyan edilmiştir. Ayrıca söz konusu hesaplamalar yapılırken, “**jet yakı-**

¹⁰ www.kazanci.com.tr

¹¹ www.kazanci.com.tr

ti ticari tanımı, **“2710.19.21.00.00”** Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu TÜPRAŞ rafineri fiyatı **1 kg/1,5TL KDV** oranı ise **%18** olarak esas alınmıştır.

“Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yerli ve yabancı yakıtların toplamının alınıp, söz konusu yakıt miktarının ihtiyati yakıt miktarını (4500 kg) geçmesi durumunda, ihtiyati yakıt miktarının aşıl-
an kısmının vergilendirdiği X Havalimanı Gümrük Müdürlüğünde, **10.500 kg (5.000+5.500)** yakıt, **15.750 TL (10.500 X 1,5)** KDV matrahını oluşturmakta, **2.835 TL KDV (10.500 X 0,18)** hesaplanmaktadır.

“Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yakıt miktarlarından yerli yakıt miktarının vergilendiril-meyip, sadece beyan edilen yabancı yakıtın ihtiyati yakıt miktarının (4500 kg) aşıl-
an kısmının vergilen-dirdiği Y Havalimanı Gümrük Müdürlüğünde, **500 kg (5.000-4.500)** yakıt, **750 TL (500 X 1,5)** KDV matrahını oluşturmakta, **135 TL KDV (750 X 0,18)** hesaplanmaktadır.

“Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yakıt miktarlarından yerli yakıt miktarının vergilendiril-meyip, yabancı yakıtın ise küçük veya büyük gövdeli uçak ayrımı yani ihtiyati yakıt ayrımı yapılmadan daha önce serbest dolaşıma sokulmamış kabul edilip yabancı yakıtın tamamının vergilendirildiği Z Havalimanı Gümrük Müdürlüğünde, **5.000 kg** yakıt **7.500 TL (5.000 X 1,5)** KDV matrahını oluşturmakta, **1.350 TL KDV (7.500 X 0,18)** hesaplanmaktadır.

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı üzere, yurtdışından dönerek iç hat sefere devam eden uçakların yakıtlarının vergilendirilmesinde yeknesaklık bulunmamakla bir mükellef aynı ağırlıkta akaryakıt için 135 TL KDV öderken bir başka mükellef ise yine aynı miktarda yakıt için 2.835 TL KDV ödeyebilmekte bu durum ise Anayasa'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” hükmüne aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Anayasa'nın yine aynı maddesinde yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” hükmü de incelendiğinde Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/36 sayılı Genelgesi ile **“kanun ile getirilmeyen bir muafiyet uygulamasının alt düzenleyici işlemler ile yapıldığı”** ve bu durumun da Anayasaya aykırılık teşkil ettiği sonucu ortaya çıkmakta, fakat söz konusu Genelge ile belirlenen 4.500 kg ve 9.000 kg ihtiyati yakıt miktarlarının yine aynı Genelgedeki “*mükerrer vergilendirmenin önlenmesini teminen, uluslararası yükümlülükler ve uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan ve daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olan*” hükmüne uygun olması yani muafiyet tanınan 4.500 kg ve 9.000 kg'lık ihtiyati yakıt miktarlarının daha önce veriletilmiş olduğu yani serbest dolaşıma sokulduğunun alındı makbuzu vb. belgelerle tevsik edilmesi durumunda Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık söz konusu olmayacak daha önce vergilendirilmiş yakıt miktarının mükerrer olarak vergilendirilmesinin önüne geçilmiş olacak ve mezkur Genelgenin amacına hasıl olması sağlanacaktır.

Şöyle ki, yurtdışından dönerek iç hat sefere devam eden uçaklar için “Havayolu Beyan Formunda” beyan edilen yerli yakıt miktarı ne olursa olsun daha önce vergileri ödenip serbest dolaşıma sokul-maları sebebiyle herhangi bir vergi tahakkuku yapılmaması, aynı formda beyan edilen yabancı yakıtın miktarına bakılmaksızın mükellefler tarafından daha önce vergilerinin ödendiğine dair belge tevsik edilmesi şartıyla vergileri ödenmiş olan kısma 2013/36 sayılı Genelge kapsamında muafiyet sağlan-ması, dolayısıyla mezkur Genelge de belirtilen sınırların yabancı yakıt açısından daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olması yani vergileri ödenmesi şartına bağlaması sebebiyle herhangi bir anlam

ifade etmediği, uygulamada daha önce serbest dolaşıma sokulması şartının esas alınması gerekmesi sebebiyle ister 4.500 kg ve 9.000 kg sınırlarını aşsın ister bu sınırların altında kalsın daha önce serbest dolaşıma sokulmamış yakıtın vergilendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmakta bu sonuçta doğal olarak Gümrük İdareleri tarafından vergilendirmede esas alınan en temel ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.

7- SONUÇ

Çalışmamızda, yurtdışından dönerek iç hat sefere devam eden uçaklarda uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan yakıtların vergilendirilmesinde yaşanan sorunlardan, gümrük idarelerince yapılan farklı yorumlar sebebiyle vergilendirilecek miktarın belirlenmesinde yeknesaklık olmamasından, uçak yakıtlarının vergilendirilmesine ilişkin mevzuat hükümlerinden, yargı kararlarından, karşılaşılan sorunlar ve yanlış uygulamalardan ve "ihtiyati yakıtın vergilendirilmesine" ilişkin görüş ve önerilerimizden bahsedilmiştir.

Yurtdışından gelen havayolu taşıtları için işleticisi veya temsilcisi tarafından Gümrük Yönetmeliği'nin 10/E ekinde yer alan "Havayolu Beyan Formu" doldurulup gümrük idaresine beyan edilmekte, bu form yurtdışından dönerek iç hat sefere devam edecek uçaklardaki yakıt için vergi tahakkuku yapılırken esas alınan temel belge olup, bu belge de beyan edilen yerli ve yabancı yakıt miktarları ödenecek KDV'nin hesaplanmasında matrah unsuru olarak yer almaktadırlar.

Yurtdışından dönerek iç hat sefere devam edecek uçaklardaki yakıt için vergi tahakkuku yapılırken, mükerrer vergilendirmenin önlenmesini teminen, uluslararası yükümlülükler ve uçuş emniyeti açısından bulunması zorunlu olan ve daha önce serbest dolaşıma sokulmuş olan, küçük gövdeli uçak grubuna giren tiplerde (A319, A320, A321, B737, B757, MD-80/88) 4500 kg, büyük gövdeli tiplerde (A300, A310, A330, A340) ise 9000 kg. yakıtı aşan miktar için vergi tahakkuk ettirilmesi; vergi tahakkuklarına ilişkin ihtilaflarda Uçuş Log dokümanları ile Fuel MM resmi çıktıları esas alınarak işlem tesis edilmesi gerektiği Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 2013/36 sayılı Genelgesi ile talimatlandırılmış, bu genelge ile 4.500 kg ve 9.000 kg'lık yakıt miktarları "ihtiyati yakıt" olarak uçaklarda asgari olarak bulunması gereken yakıt miktarları olarak belirlenmiş olmakla birlikte uygulamada uçakların "ihtiyati yakıt deposu" olarak ayrı bir depoları olmadığı görülmektedir.

Bu konuda gümrük idarelerince farklı uygulamalar olması sebebiyle, uygulamada birlik sağlanması ve mükerrer vergilendirmenin engellenmesi amacıyla, emniyet ya da ihtiyat yakıtı olarak da bilinen ve küçük gövdeli uçaklar için 4500 kg., büyük gövdeli uçaklar için 9000 kg. kısmın ihtiyati yakıt olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiş, sadece bir kereye mahsus olmak üzere vergileri ödenmiş olan 4500 kg. ve 9000 kg'lık yakıt için her seferinde mükerrer vergilendirmenin önlenmesini teminen "daha önceden serbest dolaşıma sokulmuş olan" ifadesinin önemi belirtilmiş olup aslında uçak yakıtlarının vergilendirilmesinde "daha önceden serbest dolaşıma sokulmuş olan" ifadesi ile 4500 kg. ve 9000 kg. sınırları anlamsız kalmıştır.

Havalimanı gümrük idareleri birbirlerinden farklı uygulamalar yaparak yurtdışından dönerek iç hat sefere devam edecek uçaklardaki yakıt için farklı vergi tahakkukunu gerçekleştirmekte, bu durumda mükelleflerin aynı miktar yakıt için farklı tutarlarda KDV ödemelerine sebebiyet vermekte, dolayısıyla Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinin "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmüne aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır. Şahsi kanaatimizce, yurtdışından dönerek iç hat sefere devam eden uçaklar için "Havayolu Beyan Formunda" beyan edilen

yerli yakıt miktarı ne olursa olsun daha önce vergileri ödenip serbest dolaşıma sokulmaları sebebiyle herhangi bir vergi tahakkuku yapılmaması, aynı formda beyan edilen yabancı yakıtın miktarına bakılmaksızın mükellefler tarafından daha önce vergilerinin ödendiğine dair belge tevsik edilmesi şartıyla vergileri ödenmiş olan kısma 2013/36 sayılı Genelge kapsamında muafiyet sağlanması gerekir.

KAYNAKÇA

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu (04.11.1999 tarihli, 23866 sayılı R.G.),
- 2013/36 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü Genelgesi
- 03.02.2016 Tarihli 13595605 sayılı Tasarruflu Yazı.
- 01.11.2017 Tarihli 29170180 sayılı Tasarruflu Yazı.
- Gümrük Yönetmeliği (07.10.2009 tarihli, 27369 (Mükerrer) sayılı R.G.),
- www.kazanci.com.tr