

İHRAKİYE TESLİMLERİNİN GÜMRÜK VE VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

THE PLACE OF BUNKER DELIVERIES IN CUSTOMS AND TAX LEGISLATION



Barış BAL*

ÖZ

Havalimanlarında veya limanlarda hava ya da deniz taşıtlarına yakıt teslimi ihrakiye olarak tanımlanmaktadır. Ülkemiz bulunduğu konumdan ötürü bir geçiş güzergâhı durumundadır. Dolayısıyla ticari sevkiyatlarda ya da yolcu taşımacılığında bu tip teslimlere sıkça rastlanmaktadır. İhrakiye teslimlerine ilişkin olarak vergi mevzuatı, gümrük mevzuatı ve enerji piyasasında düzenleyici hükümler bulunmaktadır. İhrakiye teslimi, esas itibarıyla transit geçiş olduğundan küresel uygulamalarda olduğu gibi ülkemizde de vergi uygulamalarından istisnadır. Bu çalışmada, öncelikle ihrakiye tesliminin tanımı yapılacak olup daha sonra bu teslimin gümrük ve vergi mevzuatı ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu karşısındaki durumu açıklanacaktır.

ABSTRACT

The delivery of fuel to air or sea vehicles at airports or harbours is defined as bunkering. Our country is in the state of a transit route due to its location. Therefore, such deliveries are frequently encountered in commercial shipments or passenger transportation. There are tax legislation, customs legislation and regulatory provisions in the energy market regarding bunker deliveries. As the bunker delivery is essentially a transit pass, it is an exception from tax applications in our country as well as in global applications. In this study, firstly, the definition of bunker delivery will be made and then the situation of this delivery against customs and tax regulation and Petroleum Market Law No. 5015 will be explained.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, baris.bal@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4924-1847.

Bal, B. (Nisan 2023). İhrakiye Teslimlerinin Gümrük ve Vergi Mevzuatındaki Yeri, *Vergi Raporu*, 283, (7-15).

Anahtar Kelimeler: İhrakiye Teslimi, Gümrük Mevzuatı, Vergi Mevzuatı, Petrol Piyasası Kanunu, Akaryakıt.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H83, A10.

Keywords: Bunker Delivery, Customs Legislation, Tax Legislation, Petroleum Market Law, Fuel.

JEL Classification Codes: H20, H83, A10.

GİRİŞ

İhrakiye sözlük anlamı olarak “ Liman ve havaalanlarındaki taşıtlara ücret karşılığı sağlanan akaryakıt” olarak ifade edilmektedir.¹ İhrakiye teslimi, gerek ticari sevkiyat işlemlerinde gerekse de yolcu taşımacılığında önemli bir yere sahiptir. Günümüzde ulaştırma faaliyetleri ticari ve sosyal nedenlerle sürekli gelişim göstermektedir. Bu gelişimle beraber ulaşım maliyetleri de buna paralel olarak artmaya başlamıştır. Ticari ve sosyal ulaşımında ilerleyen teknoloji ulaştırmayı daha kolay bir hale getirmiştir. Ancak maliyet açısından, küresel ve yerel anlamda değişen ekonomik koşullar ulaşım maliyetlerinde değişkenliğe sebep olmaktadır. Ülkemiz bulunduğu konumdan ötürü gelişen ulaştırma faaliyetlerinden payını almıştır. Örneğin; hava yolu taşımacılığında İstanbul Havalimanı ortalama günlük uçuş sayısına göre, 2022 yılında Avrupa’daki en yüksek uçuşa ev sahipliği yapan havalimanı olmuştur.² Bu uçuşların yaklaşık %58’i ise dış hatlardır.

Hava ve deniz taşıtlarının uzun mesafeli seferler yaptığı düşünüldüğünde, transit geçiş noktalarında yakıt ihtiyaçlarının ortaya çıkacağı tabiidir. Transit geçiş noktalarından olan Türkiye bulunduğu konum itibarıyla yakıt ikmali için uygun bir ülkedir. Yakıt ikmali yapacak olan hava veya deniz taşıtlarına bu hizmet ilgililer tarafından sunulmaktadır. Bu hizmet ticari bir işlem olduğundan vergi boyutu ortaya çıkmaktadır.

İhrakiye teslimi 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, gümrük mevzuatı ve vergi mevzuatında kendisine yer bulmuştur. Küresel ticaret olarak düşünülebilecek ihrakiye tesliminde, ticari rekabete uygun hükümler uygulanması gereklidir. Bu tip teslimlerde küresel anlamda istisna uygulamaları mevcuttur. Ülkemizde de KDV ve ÖTV Kanunlarında yapılan düzenlemeler ile ihrakiye teslimlerine istisna tanınmıştır. Çalışmamızda öncelikle ihrakiye tesliminin Petrol Piyasası Kanununda yer alan tanımlarına yer verilecek olup, daha sonra gümrük ve vergi mevzuatındaki yeri belirlenecektir.

1- İHRAKİYE TESLİMİ

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nda; yurt içi ve yurt dışından temin edilen petrolün doğrudan ya da işlenerek güvenli ve ekonomik bir şekilde rekabet ortamına uygun olarak kullanıcılara teslimine ilişkin piyasa faaliyetlerinin şeffaf, adil ve istikrar içerisinde sürdürülmesi için yönlendirme, gözetim ve denetleme faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Mezkur Kanunun 2. Maddesinde petrol düzenlemelerini ilgilendiren tanımlara yer verilmiştir. Bu tanımların içerisinde ihrakiyede yer almıştır.

5015 sayılı Kanun’un 2/15. Maddesinde ihrakiye; “Ülkenin karasuları ve/veya karasuları bitişğinde deniz vasıtalarına ya da hava meydanlarında yerli ve yabancı uçaklara vergili ya da ver-

¹ TDK Güncel Türkçe Sözlük. (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim Tarihi: 04 Ocak 2023.

² Eurocontrol internet sitesindeki veriler dikkate alınmıştır. (<https://www.eurocontrol.int/publication/eurocontrol-european-aviation-overview>). Erişim Tarihi: 06 Ocak 2023.

gisiz sağlanan akaryakıtı ve madeni yağı” olarak tanımlanmıştır.³

Mezkur Kanunun 2/16. Maddesinde ise; ihrakiye teslim şirketi ve ihrakiye teslim bayileri “Yurt içinden ya da yurt dışından temin ettiği ihrakiyeyi deniz ve hava taşıtlarına ikmal eden lisanslı sermaye şirketini ve lisanslı bayileri” olarak tanımlanmıştır.

Yine mezkur Kanunun 9. Maddesinde; İhrakiye teslimlerinin “Rafinerici, dağıtıcı ve ihrakiye teslim şirketlerince yapılacağı” belirtilmiş olup ayrıca “İhrakiye teslimi yapanlar, gümrük antrepolarına getirdikleri ve deniz/hava taşıtlarına verilmek üzere çıkardıkları akaryakıt cins ve miktarlarını üç ayda bir Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna bildirirler.” ibaresi eklenmiştir.

Ayrıca ek 12. Fıkraya göre; “İhrakiye teslim lisansı alınabilmesi için Sosyal Güvenlik Kurumuna vadesi geçmiş prim ve idari para cezası borcu ile vergi dairelerine 6183 sayılı Kanunun 22/A maddesi kapsamında vadesi geçmiş borcun bulunmaması şarttır.”

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun 3. Maddesinde hangi faaliyetlerin lisansa tabi olacağı belirtilmiş olup, ihrakiye tesliminde bu faaliyetler arasında sayılmıştır. 5015 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliğinin 6. Maddesinde EPDK tarafından verilecek lisanslar yer almakta olup, ihrakiye teslim lisansı da bunlardan birisi olarak sayılmıştır. Yönetmeliğin 7. maddesinde lisans başvurusu durumunda aranacak şartlar yer almaktadır:

Lisans almak için; “Türkiye’de yerleşik, ticaret ya da sanayi siciline kayıtlı, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi gerçek ya da tüzel kişiler başvuru yapabilir.”⁴

21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa aykırı fiillerden dolayı;

“a) Haklarında kesinleşmiş mahkûmiyet kararı olanlara lisans verilmez.

b) Kesinleşmiş mahkeme kararının lisans sahibi bir tüzel kişi hakkında olursa, tüzel kişilikte suçun işlendiği tarih itibarıyla; yüzde ondan fazla payı olan ortaklar, sonradan görevden ayrılmış olsa dahi yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile temsil ve ilzama yetkisi olanlara lisans verilmez ve bu kişiler, lisans başvurusunda bulunan tüzel kişiliklerde doğrudan pay sahibi olamaz.

c) Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar ya da mahkeme kararı kesinleşinceye kadar, rafineri hariç olmak üzere, fiilin işlendiğinin tespit edildiği tesis için yeni lisans verilmez.

ç) Lisans sahibine idarece verilen idari para cezası tahsil edilmeden lisansa konu tesis için yeni lisans verilmez.”

Ayrıca başvuru sahibinin tüzel kişi olması durumunda; 13/1/2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, anonim şirket veya limited şirket olması ve asgari ödenmiş sermayesinin 6.000.000 TL olması gereklidir.

Yukarıda yer verilen Yönetmelik hükümlerinden de görüleceği üzere; ihrakiye tesliminin yapılması bazı kurallara bağlanmıştır. Bu teslimin yapılabilmesi için lisans almak zorunludur ve bu lisansı almak için belli bir sermaye büyüklüğüne sahip olmak gereklidir. Bunun yanında şirket ortaklarının sicilinde bir mahkûmiyet kararı olması gereklidir. Kanun yapıcı böylece ihrakiye teslimi yapacak olanlar için belirli bir sınır çizmiştir.

2- İHRAKİYE TESLİMİNİN GÜMRÜK MEVZUATINDAKİ YERİ

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 176. maddesi ile Gümrük Yönetmeliği’nin “Yakıt ve Kuanalılara ilişkin Gümrük İşlemleri” başlığını taşıyan 7. Kitap 2. Kısmı makalemizi konu almaktadır.

³ 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 11 Aralık 2022.

⁴ Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Aralık 2022.

Gümrük Kanunu'nun 176. Maddesinin ilk fıkrasına göre; "Gemilerin, botların, diğer deniz taşıtları ile hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları ile karaya çıkarılmamak koşuluyla yurtdışından getirdikleri kumanyaları ithalat vergilerinden muaftır." Aynı kanunun 176/2. maddesine göre; "Antrepolarda yer alan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş yakıt ve yağlar ile kumanyaların yurtdışı seferlere çıkan gemilere, botlara, diğer deniz taşıtlarına ve hava gemilerine teslimi de transit ticaret hükümlerine tabidir. Serbest dolaşımda olan yakıt ve yağlar ile kumanyaların dış sefere çıkacak olan gemi, bot ve diğer deniz taşıtları ile uçaklara teslimi ihracat hükmündedir."⁵

Gümrük Kanununda yer alan hükümlere göre; genel olarak yurt dışına çıkacak ya da yurt dışından gelip Türkiye'de transit olarak kalan deniz ve hava taşıtlarının kullandıkları yakıt ve kumanyalar ithalat vergilerinden muaf tutulmuştur. Kanun koyucu burada küresel anlamda uygulanan vergi mevzuatına uyum sağlayarak bu şekilde hüküm koymuştur. Ayrıca ihracat yapacak olan tacirlere destek amaçlanmıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 476. maddesinde; "Geçici depolama yeri ya da antrepoda yer alan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş yakıt ve yağlar ile mürettebat ve yolcuların yiyecek, içecek, sigara ve alkollü içkiler de dâhil olmak üzere kumanyaları transit rejimi hükümlerine göre deniz ve hava taşıtlarına verilecektir. Kaçakçılıkla mücadele eden birimlere de aynı şekilde yakıt ve yağ verilir. Geçici depolama yeri ya da antrepodan teslim edilecek henüz serbest dolaşıma girmemiş yakıt, yağlayıcı madde ve kumanyalardan gümrük vergileri aranmaz. Ancak, Türk bandıralı deniz ve hava taşıtlarının bundan yararlanabil-

mesi için aldıkları söz konusu eşyayı dış sefere çıkacağı limandan itibaren tüketmeleri gerekir." Hükmü yer almaktadır.⁶

Yukarıda yer alan Yönetmelik maddesine göre; sadece yakıt ve yağlardan gümrük vergisi alınmaması yerine mürettebat ve yolcuların genel olarak beslenme ihtiyaçlarından da vergi alınmaması hususu kabul edilmiştir. Böylece transit rejimi hükümlerine kumanyalarda dâhil edilmiştir. Bunun yanında kaçakçılıkla mücadele eden yetkililerde bu kapsama alınmıştır. Deniz ve hava taşıtı ile ilgili sorumlular, taşıtın varış noktasını ve talepte bulunacağı yakıt miktarını yazılı bir şekilde gümrük idaresine bildirir. Herhangi bir şüphe ya da ihbar olmadığı sürece, yakıt, yağ ve kumanya incelemeye tabi olmaz ancak gümrük idaresinin gözetiminde gemiye yüklenir.

Gümrük Yönetmeliğinin 482. Maddesinde dış seferin devamı sayılabilecek haller belirtilmiştir. "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; İstanbul-Barselona güzergâhında sefer gerçekleştiren bir yolcu gemisi 01.04.2022 tarihinde Barselona'dan İstanbul'a dönüş gerçekleştirdikten sonra en geç 30.06.2022 tarihine kadar tekrar dış sefere çıkması halinde, İstanbul limanındaki bekleyiş süresi dış seferin devam hali sayılacaktır.⁷

"Yurt dışı seferden dönen gemilerin Türk limanlarında yüklerinin tamamını boşalttıktan sonra diğer Türk limanlarına ihraç yükünü almak üzere boş ya da kısmen ihraç yükü alarak hareket etmeleri hali de dış seferin devamı sayı-

⁵ 4458 Sayılı Gümrük Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.

⁶ Gümrük Yönetmeliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 30 Aralık 2022.

⁷ Görkem PEHLIVAN. "İhrakiye Teslimlerinde Gümrük Ve Vergi Uygulamaları". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 407. s.85

lır.” Dış seferini tamamladıktan sonra Türkiye’ye dönen gemilerin giriş yaptıkları ilk limanda, vergi ödemeden aldıkları akaryakıt ve kumanyalarının tespiti yapılır. Üç aylık süre içerisinde ihraç yükü almak hali dışında Türk limanları arasında sefer yaparsa ya da yabancı limanlara çıkmaz ise vergi ödemeden aldığı akaryakıt ya da kumanyaların vergisi tahsil edilir. Zorunluluk halleri durumunda ilgili gümrük müdürlüklerine başvuru yapılarak süre uzatılabilir.

Türk bayraklı hava taşıtlarının birbirini izleyen dış sefer ya da iç sefer yapmaları durumunda meydana gelebilecek çeşitli durumlar ve sonuçları aşağıda yer aldığı gibidir.

Örnek 1: Amsterdam Schiphol Havalimanı’ndan çıkarak Ankara Esenboğa Havalimanı’na gelip tüm yükünü boşaltan bir kargo uçağının Ankara’dan İstanbul Havalimanı’na ihraç yükü almak için kısmen ihraç yükü almış şekilde ya da tamamen boş olarak gerçekleştirdiği sefer dış seferin devamı olarak kabul edilir. Bu durumda Ankara-İstanbul arasında gerçekleşecek olan seferde kargo uçağı yakıt için vergi ödemeyecektir.

Örnek 2: Berlin Brandenburg Havalimanı’ndan çıkarak Türkiye’deki İstanbul Havalimanı’na gelecek yükünü boşaltan bir kargo uçağı buradan iç hat yük alıp İzmir Adnan Menderes Havalimanı’na inerek yükünü boşaltması iç hat seferi olarak kabul edilir. Dolayısıyla İstanbul-İzmir seferi için vergili yakıt kullanması gerekecektir.

Örnek 3: Singapur Changi Havalimanı’ndan hareket eden ve İstanbul Havalimanı’na gelen ve yükünün bir kısmını burada boşaltarak hiç dâhili yük almadan Antalya Havalimanı’na yükün kalan kısmını boşaltmak üzere yapılan seferde dış sefer kapsamındadır. Bu durumda İstanbul-Antalya arasında kullanılan yakıt için vergi alınması yacaktır.

3- İHRAKİYE TESLİMİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

İhrakiye teslimi gümrük mevzuatını ilgilendirdiği gibi vergi mevzuatını da doğrudan ilgilendirmektedir. İhrakiye teslimleri yurt içinde gerçekleşen teslimler olduğundan KDV ve ÖTV’nin konularına girmektedir. KDV ve ÖTV mevzuatında ihrakiye teslimine yer verilerek durumları belirlenmiştir. Çalışmamızda öncelikle ihrakiye tesliminin KDV mevzuatındaki yeri belirlenecek olup daha sonra ÖTV mevzuatındaki durum irdelenecektir.

3.1- KDV Kanunundaki Yeri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1 maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV’den istisnadır.⁸ İhrakiye teslimlerinin ihracat istisnası kapsamına girdiği KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirtilmiştir.⁹ Tebliğin ihracat istisnası bölümünde uluslararası taşımacılığa ilişkin hükümler aşağıda yer aldığı gibidir.

Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak deniz ve hava taşıma araçlarına gerçekleştirilen akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme teslimleri aşağıdaki açıklamalar dâhilinde vergiden istisnadır:

“a) Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV’den istisnadır.

b) Uluslararası taşımacılık faaliyeti gerçekleştiren yerli gemi ve uçaklar ise “yurtiçinde yer alan firmanın yurtdışında kendi namına müstakilen faaliyet gerçekleştiren şubesi” olarak kabul edildiğinden belirtilen araçlara yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamında kabul edilecektir.

⁸ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 31 Aralık 2022.

⁹ KDV Uygulama Genel Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 10 Ocak 2023.

c) Yukarıda yer alan ve istisna kapsamında olan teslimlere ilişkin işlem ya da ödemelerin acentelerce gerçekleştirilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmez.

ç) Belirtilen teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için gümrük çıkış beyannamesi ile belgelendirilmesi gerektiği tabiidir.”

Yukarıda yer alan KDV Kanunundaki ihracat hükmü ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan hükümlere göre, deniz ve hava taşıtlarının yurt dışında kullanacakları yakıt ve kumanyaları KDV’den istisnadır.

Yurtdışına sefer yapacak olan deniz ve hava araçlarına akaryakıt verilmesi hususunda Katma Değer Vergisi Kanunu 11, 12’nci madde hükümleri yer almakla birlikte, aynı kanunun 16/1-c bendinde de “Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar” için istisna hükmü getirilmiştir. Bu konuda hangi maddenin geçerli olacağını tespit etmek için Gümrük Mevzuatında yer alan hükümlere bakmak gereklidir.¹⁰

4458 Sayılı Gümrük Kanunu 176’ncı maddesinde; Akaryakıt ve Kumanya ile ilgili Hükümler düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre; “Antrepolarda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş olan yakıt ve yağlar ile kumanyalar, transit hükümlerine göre gemilerin, botların, diğer deniz taşıtlarının ve hava gemilerinin ve kaçakçılıkla mücadele eden birimlerin kaçakçılıkla mücadele amacıyla kullandıkları deniz taşıtlarına verilir. Serbest dolaşımda bulunan yakıt ve yağlar ile kumanyaların dış sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz taşıtları ile hava gemilerine verilmesi ihracat hükmündedir.”

Antrepolarda yer alan ve serbest dolaşıma girmemiş olan deniz ve hava taşıtlarına dış se-

ferlerde kullanacakları yakıt ve kumanyalar transit hükümlerine göre bu taşıtlara verilmektedir. Burada ayrımı yapılması gereken temel nokta akaryakıt ve yağların serbest dolaşıma girip girmediğidir. Hava ve deniz taşıtlarının serbest dolaşıma girmemiş olması durumunda KDV Kanunu 16/1-c bendi uygulanacaktır. Deniz ve hava taşıtları eğer serbest dolaşımda ise, yakıt ve yağlar ile kumanyaların verilmesi ihracat hükmündedir. Bu durumda, KDV Kanunu 11 ve 12’nci madde hükümleri uygulanacaktır.

Konuyla ilgili Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 10/07/2015 tarih ve 64597866-130[11/a-2015]-16968 sayılı özelgesinde; “... uluslararası taşımacılık yapan yerli ve yabancı hava yolu araçlarına kumanya teslimi yapıldığı, bununla beraber bazı havayollarının yurt dışına sefer yapan uçaklarına kumanya teslim etmek yerine talepleri üzerine yolculara uçak içinde belirli bir bedel karşılığında yiyecek ve içeceklerin doğrudan satışını gerçekleştirmenizin istenildiği, satışlar için yeni nesil yazarkasa-pos cihazı kullanılacağı, irsaliye ile yüklenen yiyecek ve içeceklerin ertesi gün Kumanya ve Yakıt Teslim Listesi ile gümrük defterine işletileceği...”

Mükellefin yukarıda yer alan sorusuna vergi dairesi tarafından verilen cevap aşağıdaki şekildedir.

“Havayolu şirketlerinin yurt dışına sefer yapan uçaklarına kumanya teslimi Tebliğin (II/A-1.1.1) bölümündeki şartları sağlaması kaydıyla KDV den istisna olacaktır. Ancak şirketinizin kumanyaları havayolu şirketlerinin yurt dışına sefer yapan uçaklarına teslim etmeksizin uçak içinde yolcuya doğrudan sunması hizmet mahiyetinde olup, Türkiye’de verilmemesi halinde bu hizmet KDV’nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle, KDV’nin konusuna girmeyen söz konusu hizmetin Kanu-

¹⁰ M.Meftun CANBEK. “Yurtdışına Sefer Yapan Deniz ve Hava Taşıtlarına Yapılacak Akaryakıt Teslimlerinde Uygulanacak Hükümler”. Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi. Ocak 2006. Yıl 21. Sayı:213. s. 3

nun 11/1-a maddesindeki hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.”

KDV Kanununun 13/b maddesinde yer alan istisna uygulaması tek safhalı olarak uygulanabileceğinden, gemiye veya acentesine doğrudan sunulan hizmetler istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Alt yükleniciler tarafından sunulan hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹¹

3.2- ÖTV Kanunundaki Yeri

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 5/1’inci maddesi uyarınca ÖTV’ye tabi malların ihraç edilmesi özel tüketim vergisinden istisnadır.¹² Özel Tüketim Vergisi Kanunu (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin II/A-1 bölümünde, “Yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilir.” Hükmü yer almaktadır.

KDV Kanununda olduğu gibi ÖTV Kanununda da ihracata ilişkin istisnalar getirilmiştir. Bu istisnaların kanunlarda yer alması genel olarak ihracatı desteklemek amaçlıdır. ÖTV Genel Uygulama Tebliğinde kanunun 5. Maddesinde yer alan hükme açıklık getirilerek, yabancı deniz ve hava taşıtları ile uluslararası taşımacılık yapan yerli deniz ve hava taşıtlarına yapılan teslimlerinde ihracat teslimi olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.¹³ Dolayısıyla, yabancı deniz ve hava taşıtları ile uluslararası taşımacılık yapan yerli deniz ve hava taşıtlarına belirtilen seferlerinde kullanılmak kaydıyla yapılan yakıt ve kumanya teslimlerinde ÖTV Kanununun 5/1’inci maddesi gereği istisna uygulanacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun Diğer İstis-

naların yer aldığı 7/7 maddesine göre; “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 istisnadır. Burada kanun koyucu KDV kanununda olduğu gibi ihracat istisnasıyla çeşitli ticaret rejimleri arasında ayrıma gitmiştir. Bu ayrımı netleştirmek için gümrük mevzuatına bakmak gereklidir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu 176’ncı maddesine göre;

“1.Gemilerin, botların, diğer deniz taşıtlarının ve hava gemilerinin dış seferlerde kullanacakları yakıt ve yağları ile karaya çıkarılmamak şartıyla yurtdışından getirdikleri kumanyaları ithalat vergilerinden muaftır.

2.Antrepolarda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş olan yakıt ve yağlar ile kumanyalar, transit hükümlerine göre 1 inci fıkrada belirtilen taşıtlara verilir.

Serbest dolaşımda bulunan yakıt ve yağlar ile kumanyaların dış sefere çıkan gemi, bot ve diğer deniz taşıtları ile hava gemilerine verilmesi ihracat hükmündedir.”

Deniz ve hava taşıtlarına yakıt ve kumanya verilmesi Gümrük Yönetmeliğinin 600’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Geçici depolama yeri ya da antrepoda bulunan ve henüz serbest dolaşıma girmemiş olan farklı renkteki yakıt ve yağlar ile mürettebat ve yolcuların yiyecek, içecek, sigara ve alkollü içkiler de dâhil olmak üzere kumanyaları transit rejimi hükümlerine göre deniz ve hava taşıtlarına verilir. Serbest dolaşımda bulunan yakıt, yağ ve kumanyaların Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkan deniz ve hava taşıtlarına verilmesi ihracat hükmündedir.

¹¹ Katma Değer Vergisi 08/08/2011 Tarih ve 60/2011-1 Sayılı Sirküleri

¹² 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ocak 2023.

¹³ ÖTV Genel Uygulama Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 19 Ocak 2023.

Geçici depolama yeri ya da antrepodan verilecek henüz serbest dolaşıma girmemiş yakıt, yağlayıcı madde ve kumanyalardan gümrük vergileri aranmaz. Fakat Türk bandıralı deniz ve hava taşıtlarının bu hükümden yararlanabilmesi için aldıkları söz konusu eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkacakları limandan itibaren tüketmeleri ya da kullanmaları gerekir.”

“Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür.”¹⁴

Buna göre; Gümrük Kanununun 176. Maddesi ve Gümrük Yönetmeliğinin 600. Maddesinde yer alan hükümler, serbest dolaşımı ön plana çıkarmıştır. Serbest dolaşıma girmiş mallar ÖTV Kanununun 7/7. Maddesine göre vergiden istisna olurken, ÖTV Kanununun 5/1. Maddesinde belirtilen şekilde ihracat sayılan teslimler ise bu maddede göre istisna olacaktır.

İhrakiye tesliminin KDV ve ÖTV kanunlarına göre durumlarına yukarıda yer alan bölümlerde yer verilmiştir. Ancak, bu teslimlerin fatura edilmesi durumunda karışıklık meydana gelebilmektedir. İhrakiye teslimlerinde faturanın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 230/3’üncü maddesi uyarınca ihrakiyenin alıcısı olan gemi adına düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada bazı durumlarda fatura acente adına da düzenlenebilmektedir.¹⁵ 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 “...yurt dışındaki firmaya ait geminin mal ve malzeme ihtiyaçlarının acente aracılığı ile karşılandığı durumlarda, istisna kapsamın-

daki 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. Dolayısıyla, acenteler adına düzenlenen faturalar da gerçek alıcının faturada belirtilmesi şartıyla istisna hükümlerinden faydalanılabilecektir.

SONUÇ

İhrakiye, liman ve havaalanlarındaki taşıtlara sağlanan akaryakıttır. Bu şekilde deniz ve hava taşıtlarına sağlanan akaryakıt, özellikle ülkemiz gibi önemli bir konuma sahip ülkeler için önem arz etmektedir. Çünkü ülkemiz, bir geçiş rotası üzerinde olması itibarıyla deniz ve hava araçlarının yakıt ikmali için kullandığı bir noktadır. Dolayısıyla ihrakiye teslimine ülkemizde yoğun şekilde karşılaşılır. İhrakiye teslimi petrol piyasası kanunu, gümrük mevzuatı ve vergi mevzuatında kendine yer bulmuştur. Çalışmamızda bu kanunlardaki yeri belirlenmiştir.

Gümrük mevzuatına göre; yurt dışına çıkacak veya yurt dışından gelip Türkiye’de transit olarak kalan deniz ve hava taşıtlarının kullandıkları yakıt ve kumanyalar ithalat vergilerinden muaf tutulmuştur. KDV Kanununa göre ise; yurtdışına sefer yapacak olan deniz ve hava araçlarına akaryakıt verilmesi mezkur kanunun 11. ve 12. Maddeleri gereği ihracat istisnası kabul edilecek ve vergiye tabi olmayacaktır. ÖTV Kanununa göre ise; yabancı deniz ve hava taşıtları ile uluslararası taşımacılık yapan yerli deniz ve hava taşıtlarına yapılan teslimlerinde ihracat teslimi olarak de-

¹⁴ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 74. Maddesi

¹⁵ Hakkı KOÇAK. “Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin Katma Değer Vergisi İstisna Uygulaması”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 310. s. 25.

ğerlendirilecek ve 5. Madde gereği istisna hükümleri uygulanacaktır. İki kanunda da, ihrakiye teslimlerinin ihracat olarak değerlendirilebilmesi için deniz ve hava taşıtlarının serbest dolaşıma girmiş olması gerekmektedir. Buna göre; ihrakiye gümrük ve vergi mevzuatında kendine yer bulmuştur. Gümrük ve vergi mevzuatlarına göre de, bu teslimlerden istisna hükümleri gereği vergi alınmamaktadır.

KAYNAKÇA

- (<https://www.eurocontrol.int>). Erişim Tarihi: 28 Aralık 2022.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu
- CANBEK, M. M. (2006). "Yurtdışına Sefer Yapan Deniz ve Hava Taşıtlarına Yapılacak

Akaryakıt Teslimlerinde Uygulanacak Hükümler". Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi". Sayı:213.

- Gümrük Yönetmeliği
- Katma Değer Vergisi 08/08/2011 Tarih ve 60/2011-1 Sayılı Sirküleri
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- KOÇAK, H. (2007). "Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin Katma Değer Vergisi İstisna Uygulaması". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 310.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
- PEHLİVAN, G. (2015). "İhrakiye Teslimlerinde Gümrük Ve Vergi Uygulamaları". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 407.
- Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği
- TDK Güncel Türkçe Sözlük, (<https://sozluk.gov.tr>). Erişim Tarihi: 05 Ocak 2023.