



T.C.
ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME
BAKANLIĞI

TÜRKİYE’DE DENİZ TAŞIMACILIĞINA YÖNELİK
VERGİSEL TEŞVİKLERİN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ

DENİZCİLİK UZMANLIĞI TEZİ

Mehmet Ali ALICI, Denizcilik Uzman Yardımcısı

Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü

Tez Danışmanı

Dr. Ali Rıza DAL, Denizcilik Sörvey Mühendisi

Nisan, 2018

Ankara

TEZ ONAY SAYFASI

Görev Yaptığı Birim: Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü

Tezin Teslim Edildiği Birim: Personel ve Eğitim Dairesi Başkanlığı

T.C.

ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI

Mehmet Ali ALICI tarafından hazırlanan ve sunulan “Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Yönelik Vergisel Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” başlıklı bu tezin uzmanlık tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Tez Danışmanı

Dr. Ali Rıza DAL, Denizcilik Sörvey Mühendisi

19.04.2018



Bu çalışma, tez savunma komisyonumuz tarafından Denizcilik Uzmanlık tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan	 Ahmet Selçuk SERT Müsteşar Yardımcısı
Üye	 Gündüz SENGÜL Genel Müdür V.
Üye	 Hasan PEHLİVAN Genel Müdür V.
Üye	 Ergün ÖZGÜR Genel Müdür Yardımcısı
Üye	 Dr. Baftal DOĞAN Genel Müdür Yardımcısı V.
	04.07/2018

Bu tez, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı tez yazım kurallarına uygundur.

TEŐEKKÖR

Türkiye’de Deniz Taşımacılığına Yönelik Vergisel Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi konulu tez çalışmamda değerli bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan danışmanım Dr. Ali Rıza DAL’a ve bu süreçte katkılarını esirgemeyen aileme ve mesai arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

BEYAN

Bu belge ile sunduğum uzmanlık tezimidaki bütün bilgileri akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplayıp sunduğumu; ayrıca, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmamda bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan eder, tezimle ilgili yaptığım beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ise ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

19.04.2018
Mehmet Ali ALICI
Denizcilik Uzman Yardımcısı

ÖZET

Teşvikler, devletlerin ekonomiye yön verme çabasının bir parçası olarak ekonomi politikalarının önemli bir aracıdır. Bu araçlardan biri olan vergisel teşvikler, küreselleşen dünyada devletlerin ekonomiyi yönlendirmek için sıkça başvurduğu bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Deniz taşımacılığı, ülkemiz ticaretinin ve ekonomisinin gelişimini sağlayan en önemli sektörlerden biridir. Ülkemizde, deniz taşımacılığına yönelik özel kanunlarla ve vergi kanunlarıyla çeşitli vergi teşvik uygulamalarına yer verildiği görülmektedir. Bu noktada, Türk deniz taşımacılığının ve denizcilik faaliyetlerinin desteklenmesi, güçlendirilmesi ve böylece rekabet edebilir hale getirilmesi amacıyla Türk deniz taşımacılığına tanınan vergisel teşvik uygulamalarının incelenmesi ve değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda, tez çalışmasında Türk deniz taşımacılığı sektörüne tanınan vergisel teşvikler ele alınarak deniz taşımacılığına sağlanan vergi muafiyeti, istisnası, oran indirimleri gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkan vergisel teşvik uygulamalarının değerlendirmesi yapılmaktadır. Tez çalışmasında ilk olarak vergi teşviklerinin teorik temelleri ve nitelikleri ile vergisel teşviklerin sınıflandırılması genel hatlarıyla ele alınmaktadır. Sonrasında ülkemiz deniz taşımacılığı sektörü genel hatları ile ortaya koyularak dünya ülkelerinde ve ülkemizde deniz taşımacılık sektörüne yönelik vergi teşvikleri incelenmektedir. Akabinde SPSS İstatistik Programında özel tüketim vergisi indirilmiş yakıt desteği ile kabotaj taşımacılığı arasındaki ilişki analiz edilerek vergi desteğinin kabotaj taşımacılığının önemli bir etkeni olduğu gösterilmektedir. Daha sonra araştırmadan elde edilen bilgilerin ve sonuçların genel değerlendirmesi yapılarak ülkemiz deniz taşımacılığına yönelik vergisel teşvik önerileri sunulmaktadır.

Anahtar kelimeler: Deniz Taşımacılığı, Teşvik, Vergi Teşviki, Vergi Muafiyeti, Vergi Harcamaları, Vergi İstisnası

ABSTRACT

Incentives are an important tool of economic policies as part of the government's efforts to direct the economy. Tax incentives, one of these instruments, are emerging as a method frequently used by governments in the globalizing world to direct the economy. Maritime transport is one of the most important sector in the development of our country's trade and economy. In our country, various applications of tax incentives for maritime transport are given by special laws and tax laws. At this point, it is important to examine and evaluate the tax incentive practices granted to Turkish maritime transport in order to support, strengthen and thus make Turkish maritime transport and maritime activities more competitive. In this context, the the tax incentives applications which appeared in various forms such as tax exemption, exception, rate reduction provided for Turkish maritime transport are examined and evaluated in the thesis study. At first in the thesis study, the theoretical bases, qualifications of tax incentives are discussed. In the next part of the study, our country's maritime transport sector is outlined in general terms. Then, the tax incentives for the maritime sector are examined in our country and others. After that, the relationship between reduced special tax for fuel consumption and cabotage transport is analyzed in the SPSS Statistical Program, and it is shown that tax support has a significant effect on cabotage transport. Later, the tax incentive proposal for the maritime transport of our country are presented by evalauting the information and the results obtained from the research.

Keywords: Maritime transport, Incentive, Tax incentive, Tax exemption, Tax expense, Tax exception.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	I
BEYAN.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
TABLO LİSTESİ.....	IX
ŞEKİL LİSTESİ.....	X
KISALTMA LİSTESİ	XI
1. GİRİŞ.....	1
2.VERGİSEL TEŞVİKLER VE SINIFLANDIRILMASI	3
2.1.Teşvik Kavramı.....	3
2.2. Vergisel Teşviklerin Tanımı	5
2.3. Vergisel Teşviklerin Amaçları	7
2.4. Vergisel Teşvik Türleri	10
2.4.1. Düşük Oranlı (İndirilmiş/Azaltılmış) Gelir ve Kurumlar Vergisi.....	12
2.4.2. Vergi Tatili	13
2.4.3. Yatırım İndirimleri ve Kredileri	14
2.4.4. Hızlandırılmış(Azalan Bakiyeler Usulü)Amortisman Yöntemi	15
2.4.5. Vergi Cenneti.....	16
2.4.6. Vergi Ertelemesi.....	16
2.4.7. İndirilmiş İthalat ve Gümrük Vergileri.....	16
2.4.8. Katma Değer Vergisi (KDV) Desteği	17
2.4.9. Serbest Bölgeler ve İhracat İşleme Bölgelerine Sağlanan Vergi İndirimleri	17
2.4.10. Zararların Sonraki Dönemlere Nakli	18

2.4.11. (AR-GE) kapsamında Özel Nitelikli Harcamalara Getirilen Vergi İndirimleri	18
2.4.12. Vergi Harcamaları	18
3. DENİZ TAŞIMACILIĞI	20
3.1. Deniz Taşımacılığı Kavramı	21
3.2. Deniz Taşımacılığının Gelişimi	22
3.2.1. Türk Deniz Taşımacılığı	25
3.2.2. Türk Deniz Ticaret Filosu	28
3.3. Deniz Taşımacılığı Çeşitleri.....	31
3.3.1. Sefer Alanlarına Göre Deniz Taşımacılığı	31
3.3.1.1. İç Taşımacılık (Kabotaj)	31
3.3.1.2. İthal ve İhraç Yük Taşımacılığı (Açık Deniz Taşımacılığı, Dış Taşımacılık).32	
3.3.1.3. Transit Taşımacılığı ve Yabancı Limanlar Arası Taşımacılık.....	32
3.3.2. Yük ve Gemi Türlerine Göre Deniz Taşımacılığı	33
3.3.2.1. Dökme Yük Taşımacılığı.....	33
3.3.2.1.1. Kuru Dökme Yük Taşımacılığı.....	34
3.3.2.1.2. Sıvı Dökme Yük Taşımacılığı	35
3.3.2.2. Genel Yük Taşımacılığı	35
3.3.2.2.1. Konteyner Taşımacılığı.....	35
3.3.2.2.2. Ro-Ro Taşımacılığı.....	36
3.3.3. İşletim Yönünden Deniz Taşımacılığı Çeşitleri	37
3.3.3.1. Düzensiz Sefer Taşımacılığı	37
3.3.3.2. Düzenli Sefer Taşımacılığı	39
3.3.4. Yolcu Taşımacılığı	40
4. DÜNYA'DA DENİZ TAŞIMACILIĞINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARI.....	41

4.1. Yunanistan Vergisel Teşvik Uygulamaları	41
4.2. Japonya Vergisel Teşvik Uygulamaları	42
4.3. Almanya Vergisel Teşvik Uygulamaları.....	42
4.4. İngiltere Vergisel Teşvik Uygulamaları.....	43
4.5. Çin Vergisel Teşvik Uygulamaları.....	44
4.6. Norveç Vergisel Teşvik Uygulamaları.....	45
4.7. Güney Kore Cumhuriyeti Vergisel Teşvik Uygulamaları	45
4.8. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergisel Teşvik Uygulamaları.....	46
4.9. Hong Kong Vergisel Teşvik Uygulamaları.....	46
4.10. Singapur Vergisel Teşvik Uygulamaları	47
4.11. Malta Vergisel Teşvik Uygulamaları	48
5. TÜRK DENİZ TAŞIMACILIĞINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLER.....	50
5.1. Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kapsamında Vergisel Teşvikler.....	50
5.2. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Kapsamında Vergisel Teşvikler	60
5.3. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Kapsamında Vergisel Teşvikler.....	61
5.4. Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu Kapsamında Vergisel Teşvikler	61
5.5. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu Kapsamında Vergisel Teşvikler.....	64
5.6. 5897 Sayılı Kanun Kapsamında Verilen Vergisel Teşvikler	68
5.7. Damga Vergisi Teşviki	69
5.8. 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı	70
5.9. 2581 Sayılı Kanun Kapsamında Sağlanan Vergisel Teşvikler	71
5.10. 6770 sayılı Kanun Kapsamında Sağlanan Vergisel Teşvikler	73
5.11. Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergisel Teşviklerin Ülke Bazında Karşılaştırması ..	77
6. ANALİZ ÇALIŞMASI.....	79
6.1. Regresyon Analizi.....	79

6.1.1. Kabotajda Taşınan Araç Ve Yolcu Sayısı İle Kullanılan Yakıt Analizi	80
6.1.2. Kabotajda Taşınan Yük Miktarı İle Kullanılan Yakıt Analizi	82
7. SONUÇ	85
KAYNAKLAR	88
ÖZGEÇMİŞ	93

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1. Dünya taşımacılığı ve denizyolu taşımacılığının payı.....	23
Tablo 3.2. Dünya deniz ticaret filosunun gemi tipleri itibariyle gelişimi (300 GT ve üstü)	24
Tablo 3.3. Dış ticarete Türk bayraklı gemilerin payı (Ton)	26
Tablo 3.4. Dış ticarete denizyolunun payı (Bin ABD \$)	27
Tablo 3.5. Türk deniz ticaret filosunun yıllar itibari ile durumu (1000*Dwt).....	29
Tablo 3.6. Türk sahipli filonun dünyadaki yeri (1000 Gt ve üzeri).....	30
Tablo 5.1. Türk deniz ticaret filosunun yıllara göre sicil bazında gelişimi	59
Tablo 5.2. Yıllar itibari ile ÖTV'si indirilmiş yakıt miktarları.....	66
Tablo 5.3. Tahsil edilen ile edilmeyen ÖTV karşılaştırma tablosu	67
Tablo 5.4. Gemi cinsleri bazında verilen toplam teşvik miktarı (2004-2017).....	67
Tablo 5.5. Kabotaj'da taşınan yolcu ve araç sayısı ve yük miktarı	68
Tablo 5.6. Yatırımlarda bölgesel vergi desteği tablosu	71
Tablo 5.7. Türk deniz ticaret filosunun 1980- 2000 yılları arası görünümü.....	72
Tablo 5.8. Türk bayrağı çeken teknelerin bayrak dağılımı.....	75
Tablo 5.9. Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşviklerin Ülke Bazında Karşılaştırması..	78
Tablo 6.1. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (I).....	80
Tablo 6.2. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (II)	81
Tablo 6.3. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (III).....	81
Tablo 6.4. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (IV).....	81
Tablo 6.5. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (I)	82
Tablo 6.6. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (II)	83
Tablo 6.7. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (III).....	83
Tablo 6.8. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (IV).....	83

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1. Dünya gayri safi hasıla ile deniz yolu taşımacılığının değişimi	22
Şekil 3.2. Yük cinslerine göre dünya deniz taşımacılığı.....	23
Şekil 3.3. Kargo tiplerine göre Türk bayraklı dış ticaret deniz taşımacılığı (2017 yılı)	28
Şekil 3.4. Türk deniz ticaret filosunun gemi tipleri bazında dağılımı (≥ 300 Gt)	29
Şekil 5.1. TUGS ile toplam Türk bayraklı filo ilişkisi (1000 Dwt ve üzeri)	60
Şekil 5.2. Türk bayrağı çeken teknelerin sayısı	75
Şekil 5.3. Türk Bayrağı çeken teknelerin boy dağılımı	76
Şekil 5.4. Türk bayrağı çeken teknelerin yaş dağılımı	77

KISALTMA LİSTESİ

- Bkz. : Bakınız
- DTO : Deniz Ticaret Odası
- Dwt : Dead weight ton
- Gt : Gros ton
- ISL : Institute of Shipping Economics and Logistics
- KDV : Katma Değer Vergisi
- KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
- ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
- RG : Resmi Gazete
- s. : Sayfa
- TTK : 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- TUGS : Türk Uluslararası Gemi Sicili
- TÜİK : Türkiye İstatistik Kurumu
- UDHB : Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
- UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development
- vb. : ve benzeri
- vd. : ve devamı
- vs. : ve saire
- VUK : Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Günümüz taşımacılığında denizyolu önemli bir paya sahiptir. Ülkemizin dış ticaretinin yaklaşık % 87'si denizyoluyla taşınmaktadır (DTO, 2017).Denizyolu taşımacılığının diğer taşımacılık yöntemlerine göre daha az maliyetli olması ve gelişen ticaret hacmi denizyolu taşımacılığının önemini daha da arttırmaktadır. Ülkemiz açısından gelişen ekonomimiz içerisinde deniz taşımacılığı önemli bir yere sahiptir. Bu açıdan denizyolu taşımacılığı ve faaliyetlerinin korunması, geliştirilmesi ve güçlendirilmesi adına deniz taşımacılığının desteklenmesi önem taşımaktadır.

Devletlerin teşvik uygulamalarına yön verirken kullandığı ana argümanlardan biri vergilerdir. Vergiler, devletlerin temel ekonomik kaynaklarından en önemlisi olmakla birlikte özel sektör için bir maliyet unsurudur. Devlet elinde bulundurduğu bu vergi toplama yetkisini özel sektör lehine kullanarak, yani alacağı vergiyi almaktan vazgeçerek, özel sektör üzerindeki mali yükü azaltarak yatırımları yönlendirmeyi hedeflemektedir. Tam bu noktada da karşımıza, farklı çeşitlerde ve amaçlarda yaygın olarak kullanılan vergisel teşvikler kavramı çıkmaktadır.

Tez çalışmasında Türk denizcilik sektörünün geliştirilmesi ve güçlendirilmesi ve böylece rekabet edebilir hale getirilmesi amacıyla Türk denizcilik sektörüne tanınan vergisel teşviklerin gerekliliği ele alınarak deniz taşımacılığına sağlanan vergi muafiyeti, istisnası, oran indirimleri gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkan vergisel teşvik uygulamalarının değerlendirilmesi yapılmaktadır. Tez çalışmasında ilk olarak vergi teşviklerinin teorik temelleri ve nitelikleri ile vergisel teşviklerin sınıflandırılması genel hatlarıyla ele alınmaktadır. Çalışmanın sonraki bölümünde ülkemiz deniz taşımacılığı sektörü genel hatları ile ortaya koyulmaktadır. Daha sonra dünyada ve ülkemizde denizcilik sektörüne yönelik vergi teşvikleri incelenmektedir. Sonuç bölümünde ise araştırmadan elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi yapıp, varılan sonuçlar değerlendirilmektedir.

Milli denizcilik ve deniz ticaretine ilişkin politika, strateji, hedef ve uygulama usul ve esaslarını hazırlayarak denizcilik faaliyetlerinin ekonomik ve kamu yararını gözeterek tarzda serbest, adil ve sürdürülebilir bir rekabet ortamında sunulmasını sağlamakla yükümlü olan Bakanlığımız, hizmet üretenler ile hizmetten yararlananların hak, yükümlülük ve sorumluluklarını belirlemek, ihracat, ithalat, üçüncü ülke ve transit taşımaları kapsamında Türk deniz ticaret filousunun güçlendirilmesini sağlamak amacıyla gemi ve diğer deniz araçları sanayisinin gelişmesine ve teşvikine yönelik tedbirler almakla görevlidir. Bu çerçevede bu çalışma; Türk deniz taşımacılığının ve denizcilik faaliyetlerinin desteklenmesi anlamında sektörün gelişimine katkı sağlamak ve milli denizcilik hedeflerimize daha kolay erişebilmemizi sağlamak amacıyla ülkemizde deniz taşımacılığına sağlanan vergi teşviklerinin irdelenmesi açısından önem arz etmektedir. Bu tezin amacı ülkemizde uygulanmakta olan denizcilik sektörüne yönelik vergi teşviklerini incelemek ve değerlendirmektir. Sektöre sağlanan vergisel teşviklerin amaçlarına uygun hizmet edip etmediğini ortaya koymaktır.

Tez çalışmasında; kanunlar, içtihadî kaynaklar, akademik çalışmalar ile kamuya açık bilgi ve belgeler kaynak olarak kullanılarak, literatür ve mevzuat taraması ile sektörde sağlanan vergisel teşviklerin taranması ve değerlendirilmesi, internet tabanlı kaynak araştırması, kütüphane, yerli ve yabancı bültenler, makaleler, bu konu ile ilgili çalışma yapan kurumların hazırladığı raporların araştırılması ve ortaya çıkan sonuçların ayrıntılı olarak incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmaktadır.

2.VERGİSEL TEŞVİKLER VE SINIFLANDIRILMASI

Vergisel teşvikler için farklı tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımları açıklamadan önce teşvik kavramının ekonomi literatüründeki durumunu inceleyip daha sonra vergisel teşvikler üzerine yoğunlaşmak daha faydalı olacaktır.

2.1.Teşvik Kavramı

Teşvik kavramı ekonomide, kamunun bazı sektörlerin hızlı gelişmesi için maddi veya manevi desteği, yardım ve özendirmesini ifade eder. Diğer bir ifade ile teşvik kavramı, belli ekonomik faaliyetlerin diğer ekonomik faaliyetlere göre daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destekler olarak tanımlanabilir(Çiloğlu, 1997). Bu kapsamda teşvikler, devletlerin genel ekonomi politikasının bir bileşeni olup, ekonomik birimleri karar sürecinde etkilemek suretiyle belli davranışlara yönlendirerek uygulamalar sonucunda istedikleri sonuçların gerçekleşmesini sağlamakla görevli önemli bir ekonomik araçtır (Duran, 1998).

Teşvikler, devletin genel ekonomi politikası çerçevesinde üretimin, istihdamın, ihracatın artırılması gibi genel konularda kullanılmasının yanı sıra bölgesel gelişmenin sağlanması, teknolojik gelişmenin sağlanması, firmaların rekabet güçlerinin geliştirilmesi, çevreye duyarlılığın artırılması gibi çeşitli konularda da kullanılmaktadır. Bu kadar çeşitli alanlarda uygulama imkanı bulunan teşvikler; piyasaları dengeleme, yaşam kalitesini artırma, sürdürülebilir büyümeyi ve sosyal gelişimi sağlamaya yardımcı olma gibi çok farklı pozitif dışsallıkların¹ oluşumunu da desteklemektedir (Eser, 2011).

¹ Dışsallıklar, genel olarak bir ekonomik birimin üretim veya tüketim faaliyetleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu faaliyetlerin diğer ekonomik birimleri olumlu ya da olumsuz şekilde etkilemesi sonucu ortaya çıkan fayda ve zararlar dışsallık olarak tanımlanmaktadır. Bir ekonomik birimin faaliyetleri sonucunda elde ettiği özel faydanın yanı sıra diğer ekonomik birimlere de fayda sağlıyorsa pozitif dışsallık söz konusu olur (Öğretir ve Gül, 2013). Örneğin verilen teşvikler işletmenin karını arttırmaya yaramasının yanında o bölgedeki işsizliğe de fayda sağlaması pozitif dışsallıktır.

Kısacası bir ekonomide yatırımları ve istihdamları arttırmak, iktisadi kalkınmayı gerçekleştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak veya belli bir bölgeyi kalkındırmak ya da belli bir sektörü desteklemek için devlet tarafından sağlanan sosyal, ekonomik, hukuki, mali her türlü kolaylık ve destekleri teşvik adı altında toplayabiliriz (Tuncer,2008).

Teşvik kavramı yerine ekonomi alanında “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “ayni yardımlar” “desteklemeler” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Horoz, 2006).

Teşvik kavramının belli başlı temel özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Teşvikler, devlet tarafından dolaylı veya dolaysız verilir.
- Teşvikler, genellikle özel kesime verilmektedir.
- Teşvikler, devlete bir maliyet yükler. Bu maliyet, nakdi teşvikler ucuz kredi ve hibeler yoluyla yapılan transferler nedeniyle kamu fonlarının azalmasından kaynaklanacağı gibi, vergisel teşviklerde tahakkuk etmiş veya gelecekte tahakkuk edecek bir verginin alınmamasından kaynaklanan gelir azalması şeklinde de olabilir.
- Teşvikler, devlet açısından gelir kaybı veya fon azalmasına neden olurken, firmalar açısından bir “yararı” ifade eder (Horoz, 2006).

Teşvikleri gelişen ekonomiler içerisinde ihtiyaçlara göre çeşitli sınıflandırmalara ayırmak mümkündür. Genel olarak teşvikler amaçlarına, kapsamına, veriliş aşamalarına, kaynaklarına, kullanılan araçlara göre sınıflandırılmaktadır (Horoz, 2006).

Amaçlarına göre teşviklerin içerisinde; yatırım ve üretimi arttırmak, ihracatı desteklemek, rekabet gücü kazanmak, yabancı sermaye çekmek, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak, bölgesel dengesizliği gidermek, teknolojik gelişmeyi sağlamak, verimlilik artışını sağlamak vb. için verilen teşvikler sayılabilmektedir. Kapsamına göre sınıflandırılan teşvikler ise; ekonominin genelini kapsayan ve sektör ayrımı yapmadan her sektör için aynı oranlarda uygulanan iktisadi kalkınma teşvikleri, bölgesel kalkınma teşvikleri gibi genel amaçlı teşvikleri ve belli sektörleri, bölgeleri veya firmaları diğerlerine göre avantajlı duruma getiren

özel amaçlı teşvikleri kapsamaktadır. Diğer taraftan yatırım öncesi teşvikler, yatırım dönemi teşvikleri ve işletme dönemi teşvikleri gibi desteklemeler verilmiş aşamalarına göre sınıflandırılabilen teşviklerden iken; katma değer bazlı, sermaye yatırımları bazlı, emek bazlı, ithal bazlı, krediler vb. kaynaklarına göre sınıflandırmaya tabi tutulan teşvikler içerisinde yer almaktadır. Nakdi teşvikler, aynı teşvikler ve vergisel teşvikler gibi teşvikler ise kullanılan araçlara göre sınıflandırılan teşvikler içerisinde yer almaktadır (Horoz, 2006).

Çalışmamızda üzerine yoğunlaştığımız konu olan vergisel teşviklerin, ‘kullanılan araçlara’ göre sınıflandırmanın içerisinde yer aldığı görülmektedir.

2.2. Vergisel Teşviklerin Tanımı

Vergisel teşvikler; belirli hedeflere ulaşabilmek amacıyla, vergi kanunlarında değişiklik yaparak bazı ekonomik faaliyet alanlarına vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanmaktadır (Benk, 2005). Vergi teşvikleri bir çok değişik alanda çeşitli şekillerle farklı alanlara uygulanabilen hatta devletlerin sıkça başvurduğu bir teşvik türüdür. Öyle ki; Türkiye’de uygulanan teşvik sistemi içerisinde de önemli bir yer kaplamaktadır. Türkiye’de uygulanan vergisel teşviklere baktığımızda; vergi tatilleri, hızlandırılmış amortismanlar, yatırım indirimleri, ithalat vergi istisnası, ihracat vergi iadesi, KDV istisnası, vb. şekillerde olduğu görülmektedir.

Daha önceleri belli başlı alanlarda kullanılan vergisel teşvikler, vergi türlerindeki artış, değişimler ve ekonomik gelişimin vergi politikalarına etkisi nedeniyle çeşitlenmiş ve kapsam olarak büyük bir alana yayılmıştır. Ayrıca ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, bölgesel veya sektörel kalkınma pozisyonları, yatırım potansiyelleri, teknolojik gereksimleri, özetle; ekonomik, sosyal, siyasal yapıları vergisel teşvikleri uygulama, şekil ve kapsam açısından farklılaştırmaktadır. Bu kapsamda vergisel teşvikler çok değişik alanlarda farklı şekilde uygulanma imkanı bulabilmesi sebebiyle çok yönlülük arz etmektedir. Bu durumda, vergisel teşviklerin net bir şekilde tanımlanmasını zor hale getirmektedir (Giray,2012).

Vergisel teşviklerinin değişik tanımları yapılmıştır. Genel ifadeyle vergisel teşvikler, ekonomi içindeki belirli sektörleri kapsayan ve bu sektörlerdeki vergi yükünü² hafifleten veya tamamen ortadan kaldıran, vergilerden kısmi veya tam istisna ve yatırımlar için de özel indirim ya da hızlandırılmış amortisman gibi uygulamaları içerisinde barındıran hukuki düzenlemeler olarak belirtilmektedir (Giray,2012).

Vergi idareleri açısından ise vergisel teşvikler; devletlerin teşvik edici vergi politikaları ile belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi veya verginin çeşitli yollarla ertelenmesi olarak tanımlanır (Tekin, 2006).

Vergisel teşvikler, belirli birtakım ekonomik hedeflere ulaşabilmek için vergi kanunlarında bazı değişiklikler yaparak ekonomiyi oluşturan bazı unsurlara ya da ekonomik faaliyetlere ayrıcalıklar tanımaktır (Tuncer, 2008).

Kısaca, devletlerin hedefledikleri sosyal, ekonomik mali hedeflere ulaşmak için vergi sistemi içinde kullanmış oldukları araç ve gereçlerin tümünü vergisel teşvikler olarak tanımlayabiliriz (Tuncer, 2008).

Bu belirlenen ekonomik hedeflere ulaşmak için devletler, para ve maliye politikası araçlarını kullanmaktadır. Belirli koşullarda, ekonomik amaçları gerçekleştirmek için farklı kesimlere verilen teşvikler, uygulanma şekline göre devlet tarafından para veya maliye politikası aracı olarak kullanılabilir. Teşvikler ağırlıklı olarak ekonomi içerisinde vergilerden muafiyetler veya istisnalar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda devlet tarafından emeğin, sermayenin, malın veya bazı ekonomik faaliyetlerin vergiden muaf tutulması veya bu ekonomik faaliyetlere çeşitli vergi indirimleri tanınması vergisel teşviklerin önemli bir unsuru haline gelişmiştir (Giray,2012).

² Vergi yükü; mükelleflerin vergilerini ödemesi neticesinde gelirlerinin ve servetlerinin azalması anlamına gelmektedir. Ölçülebilen parasal olan vergi yüklerine objektif vergi yükü denilirken, ölçülemeyen psikolojik yüklere ise subjektif vergi yükü denilmektedir. Bir ekonomide belli bir dönemde ödenmiş olan vergilerin oluşturduğu yük ise toplam vergi yükü olarak tanımlanmaktadır (Öğretir ve Gül, 2013).

2.3. Vergisel Teşviklerin Amaçları

Vergisel teşviklerden sağlanan faydanın, vergisel teşvikleri uygularken ortaya çıkan maliyetleri karşılayıp karşılamadığı ve hangi şartlarda vergisel teşviklere başvurulması gerektiği hem akademik alanda, hem de ekonomik birimler arasında sürekli olarak tartışma konusu olmaktadır. Teorik tartışmalar devam ederken, pratikte vergisel teşvik uygulamalarına sıklıkla rastlanmaktadır. Hatta bir çok gelişmiş ülkelerde vergisel teşvik uygulamalarına yönelik ayırabilecekleri kaynakların fazla olması, bu ülkelere daha güçlü teşvik politikaları yürütme imkanı tanımaktadır (Horoz, 2006).

Kamusal araçlardan biri olan teşvikler, özellikle sosyal devlet anlayışının gelişmesiyle ekonomik ve sosyal problemlerin çözümü kapsamında çok önemli bir konuma gelmiştir. Bu kapsamda teşvik uygulamaları ekonomik istikrar ve büyüme gibi ekonomik amaçlar yanında bölgesel dengesizlikleri giderme, çevre, v.b. gibi bazı sosyal amaçlar da gütmektedir. Temelde piyasalara müdahale niteliğinde olan ve belli kesime yönlendirildiğinde rekabet anlamında haksızlığa sebebiyet vermesi muhtemelen olan bu teşvik politikalarını meşru hale getiren bu uygulama alanlarından sağlanan sosyal amaç ve sağlanan dışsal faydadır (Çiloğlu, 2000).

Vergisel teşvikler, çeşitli amaçlar için kullanılmaktadır. Vergisel teşviklerin başlıca amacı; yatırımları teşvik etmek ve dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını yurtiçine çekmektir. Ancak bu iki genel amacın dışında farklı amaçları gerçekleştirmek içinde vergisel teşvikler kullanılmaktadır. Bu amaçların başında ise işsizliğin azaltılması, belirli ekonomik sektörlerin veya faaliyet türlerinin desteklenmesi, bölgelerarası gelir ve kalkınma farklılıklarının azaltılması gelmektedir (Tekin, 2006).

Günümüz serbest piyasa ekonomisi içinde tüm devletler ekonomilerini daha önceden belirledikleri belli hedeflere ulaştırma çabası içindedir. Bu hedeflere ulaşmak için ekonomiye yaptıkları müdahaleler devletlerin ekonomi politikalarının bir parçasını oluşturmaktadır. Vergisel teşvikler bu anlamda vergi politikasının özel bir yönü olan teşvik edici vergi politikalarının bir parçası olarak devletlerin ekonomiye bir müdahale aracıdır. Günümüzde

gerek gelişmiş ülkeler gerekse gelişmekte olan ülkeler arasında ekonomiye müdahale aracı olarak yaygın bir şekilde vergisel teşvikler kullanılmaktadır (Ünlütürk ve diğerleri,2007).

Vergisel teşvikler aracılığıyla özel sektör üzerindeki vergi yükü hafifletilerek özel sektörün maliyet kalemleri azaltılabilir. Devletler açısından bakıldığında ise uygulanan bu vergisel teşvikler bir anlamda olası vergi erozyonu³ anlamına gelmektedir. Bu vergi erozyonuna rağmen; devletler gerekli büyümeyi ve kalkınmayı gerçekleştirmek amacıyla belirledikleri ekonomik hedefler doğrultusunda vergisel teşviklere başvurmaktadır. Bu açıdan, vergisel teşviklerden beklenen de vergi yükünü azaltarak veya vergilerin harcamalar ve tasarruflar üzerinde oluşturduğu olumsuz etkiyi kaldırarak; kaynakların ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda kullanılmasını sağlamaktır. Bu noktada vergisel teşvikler bu amaçlara ulaşmak adına kullanılan etkin bir araçtır (Ünlütürk ve diğerleri, 2007).

Vergiler özel sektör için harcamalar ve tasarruflar üzerinde bir maliyet unsuru olarak görünürken, kamu için ise önemli bir gelir kaynağını ifade etmektedir. Kamu kesimi bir yandan vergi gelirlerini arttırmaya çalışırken, özel sektör de daha az vergi ödemek ve olası karını arttırmak istemektedir. Ancak özel sektör üzerindeki vergi yükünü sürekli arttırmak ya da sürekli düşürmek veya tamamen kaldırmak ekonomik dengeler açısından pek mümkün olmamaktadır. Bunun yerine ekonomik şartların durumuna ve ihtiyaçlara göre belirlenmesi daha uygun olmaktadır. Vergisel teşvikler; doğru, yerinde ve hedefe yönelik kullanıldığında maliyet unsuru olmaktan çok gelirin artmasına da yardımcı olabilir. Bu anlamda örneğin, vergi oranlarının indirilmesi her zaman vergi kayıplarının arttıracığı anlamını taşımamaktadır. Yani vergi mükelleflerinin ödeyeceği toplam vergi yükünün fazla olmasından sebep bazı mükellefler ödeyecekleri vergiden kaçınma⁴ veya vergiyi kaçırma⁵ yolları arayışı içinde

³ Vergi erozyonu; devletlerin çeşitli sebeplerden ötürü yapmış oldukları muafiyet, istisna ve indirimler sayesinde mükelleflerin matrah dışı bıraktığı gelirlerinin vergi matrahında meydana getirdiği azalmalardır. Vergi matrahının aşınması anlamına da gelmektedir. Bu azalmalar doğal olarak vergi hasılatını düşürmektedir (Öğretir ve Gül, 2013)

⁴ Vergiden kaçınma; mükelleflerin vergi yasalarına aykırı hareket etmeden yükümlü oldukları vergi mükellefiyetliğinden kurtulmalarıdır. Kaçınma faaliyeti çeşitli yollarla yapılabilir:

- Vergi kanunlarının iyice araştırılması suretiyle uzmanlardan da yardım alınarak vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanma
- Elde edilen gelirin düşük oranda vergi ödeyenlere veya vergiden muaf olanlara aktarılması
- Mükelleflerin cari yıl ödeyeceği vergiyi daha sonraki yıllara ertelemesi
- Vergi borcunun zamanında ödenmemesi

girebilmektedir. İşte tam bu noktada indirilmiş vergi oranları devletlerin daha çok vergi toplamasına yardımcı bile olabilmektedir (Ünlütürk ve diğerleri, 2007).

Vergisel teşvikler hükümetler tarafından belirlenen ekonomik hedeflere ulaşmak için belli alanlarda yatırımların artırılabilmesi ve belli sektörlerin gelişimini sağlayabilmek amacıyla en yaygın kullanılan ekonomik araçlardır. Vergisel teşvikler özellikle, özel sektörün iktisadi alanda faaliyetlerde bulunma ve girişimcilik isteklerini arttırmak ve yatırımlarda firmaların yatırım kararlarını olumlu yönde etkilemek adına devlet tarafından gönüllü olarak vergi gelirlerinden vazgeçme (vergi indirimleri istisna ve muafiyetler) kamudan girişimcilere doğru yapılan transferler ve mali destekler şeklinde uygulama alanı bulmaktadır. Yani kısacası devletin yapmış olduğu vergi harcamaları şeklinde ortaya çıkmaktadır (UNCTAD, 2000).

Vergisel teşvik uygulamaları ekonominin ihtiyaç duyduğu bölgelere çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Yatırım indirimi, vergi, resim ve harç istisnası ile gümrük vergi ve resim muafiyeti gibi vergisel teşvikler ile yatırımın maliyeti düşürülebilmektedir. Böylece yatırımın karlılığı arttırabilmektedir. Yine benzer teşviklerle yatırımcının ihtiyaç duyduğu finansman ihtiyacına destek sağlanabilmektedir. Bu tarz teşvikler girişimcilerin yatırım konusundaki kararlarını olumlu yönde etkileyerek yatırım yapmaya yönlendirmektedir (Ünlütürk ve diğerleri 2007).

Bilindiği üzere genellikle vergisel teşviklerden yararlanan kişi ve işletmelerin mevcut gelirleri teşvikten yararlanılmadan önceki duruma göre artış göstermektedir. Ancak uygulamadaki esas amacın, kişilerin veya işletmelerin gelirlerini arttırmak olmadığı; ekonomik açıdan sosyal adaletin, belli sektörel ve bölgesel gelişmelerin sağlanarak, farklı

- Farklı vergi türleri ve oranlarından faydalanmak suretiyle vergi arbitrajı yapılması şeklinde yapılabilmektedir (Öğretir ve Gül, 2013).

⁵ Vergi kaçırma ise vergi kanunların aykırı hareket edilmek suretiyle doğmuş olan vergi borcunun kısmen veya hiç ödenmemesini ifade etmektedir. Çeşitli yollarla vergi kaçırmak mümkündür:

- Bazı gelirlerin gizlenmesi veya düşük gösterilmesi
- Sahte belge kullanılması
- Defter kayıtlarının silinmesi
- Gerçekte var olmayan kişilere veya kurumlara borç gösterilmesi, fatura kesilmesi

Örnek olarak verilebilir (Öğretir ve Gül, 2013).

ölçekteki işletmeler arasındaki farklılığının azaltılmasına yardımcı olmak olduğu unutulmamalıdır (Sarısoy, 2008).

Kısacası, vergisel teşviklerinin uygulanmasıyla ekonomi içerisinde ulaşılmak istenen sonuçlar, teşviklerin amaçlarını oluşturmaktadır. Bu uygulanan teşviklerin hangi araçlarla nasıl gerçekleştirildiği ve uygulandığı vergisel teşviklerin hangi amaç doğrultusunda yapıldığını anlamamız konusunda önem arz etmektedir.

2.4. Vergisel Teşvik Türleri

Vergisel teşvikler, ülke uygulamalarına bakıldığında birçok faktöre bağlı olarak büyük bir çeşitlilik göstermektedir. Uygulanmak istediği zaman diliminde ki ekonomik koşullara, alanlara, uygulanma biçimine, amaçlarına göre vergisel teşvikler çeşitli sınıflandırmalara ayrılabilir.

Genel olarak vergisel teşvikleri dolaylı ve dolaysız vergi teşvikleri olmak üzere iki sınıfta ele almak mümkündür.

Dolaylı vergisel teşvikler, kişi veya işletmelerin satış vergileri üzerinden tam veya kısmi muafiyet sağlanması şeklinde tanımlanabilir. Örneğin bir işletmenin yapmış olduğu satış işlemi için KDV oranının indirilmesi veya tamamen sıfır olarak alınması şeklinde uygulamada görülmektedir. Bu tarz teşvikler, genellikle, ihracata yönelik sektörlerle sağlanmakla birlikte desteklenmesi planlanan seçili diğer sektörlerle sağlanmaktadır (Tekin, 2006). İhracata yönelik teşvikler ve serbest bölge uygulamaları dolaylı vergi teşvikleri içerisinde sayılmaktadır.

Dolaysız vergisel teşvikler ise genel olarak kurumlar vergisi çerçevesinde ekonomik birimlere sağlanan vergi teşvikleridir. Örneğin, düşük kurumlar vergisi oranı, vergi tatilleri, yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman gibi uygulamaları dolaysız vergisel teşvikleri içerisinde saymak mümkündür (Tekin, 2006).

Genel olarak vergisel teşvikleri dolaylı ve dolaysız vergi teşvikleri olmak üzere iki sınıf halinde ele almak mümkün olabileceği gibi kullanım biçimine, amaçlarına göre de farklı çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilmektedir. Nitekim UNCTAD'ın bir çalışmasında vergisel teşvikler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

- Gelire yönelik vergisel teşvikler: Gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimler, vergi tatili, zararların indirilmesi (ileri veya geriye doğru) şeklindeki uygulamalar bu sınıf içinde gösterilmektedir.
- Yatırımlara yönelik vergisel teşvikler: Hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, yatırım kredisi, vergiden muaf faiz ödemeleri, Ar-Ge kredileri v.b. şeklinde olabilmektedir.
- İş gücüne yönelik vergisel teşvikler: Örneğin çalışanların sayısına, işgücü ile ilgili harcamalara bağlı indirimler, sosyal güvenlik primlerinde uygulanan indirimler bu sınıf içinde yer alan örneklerdir.
- Satışlara yönelik vergisel teşvikler: Yapılan toplam satışlara yönelik gelir vergisi indirimleri ve muafiyetlerini kapsamaktadır.
- Katma değere yönelik vergisel teşvikler: Devletlerin yerli üretim kapasitesini geliştirmek ve büyütme amacıyla ve satışa sunulacak, ihraç edilecek olan malın üretiminde kullanılan yerli malı oranına göre gelir vergisi indirimi, ve krediler bu sınıfa örnek olarak verilebilir.
- Diğer bazı harcamalara yönelik vergisel teşvikler: Üretim kapasitesini arttırmak ve üretilen malın satışını kolaylaştırmak amacıyla pazarlama, promosyon, reklam faaliyetlerine yönelik harcamalara sağlanan vergi indirimleridir.
- İthalata yönelik vergisel teşvikler: Üretim sürecini doğrudan ilgilendiren, sermaye malları, ekipman veya hammadde ve parçalar gibi girdiler üzerine sağlanan ithalat vergilerinde muafiyet, ödenmiş gümrük vergileri için vergi iadesi gibi uygulamalar bu sınıf içinde yer almaktadır.
- İhracata yönelik vergisel teşvikler: İhracat vergilerinden muafiyet, İhracat gelirlerine tercihli vergi düzenlemeleri, özel döviz getirici faaliyetlere ya da imalatı yapılmış mal ihracına yönelik gelir vergisi indirimi, ihracat performansına göre yurtiçi satışlarda vergi kredileri, gümrük vergisi muafiyetleri, ihracat sektörü için sermaye malları

amortismanı ve yurt dışı harcamaları indirimi örnek olarak gösterilebilir (UNCTAD, 2000).

Gelir ve kurumlar vergisinin teşvik amaçlı kullanımında öne çıkan uygulamalara baktığımızda; düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi, yatırım indirimi, vergi tatili, vergi cenneti vb. olarak karşımıza çıktığı görülmektedir (Duran, 2003).

Vergisel teşviklerin türlerini genel hatları itibariyle şu şekilde sıralayabiliriz(Duran, 2003):

- Düşük oranlı (İndirilmiş/ azaltılmış) gelir ve kurumlar vergisi oranı
- Vergi tatilleri
- Yatırım indirimleri ve kredileri
- Hızlandırılmış (Azalan Bakiyeler Usulü) amortisman yöntemi
- Vergi cenneti
- Vergi erteleme
- İndirilmiş ithalat ve gümrük vergisi
- Katma değer vergisi (KDV) desteği
- Serbest bölgeler ve ihrac ürünleri işleme bölgelerine sağlanan vergi indirimleri
- Zararın sonraki dönemlere nakli
- (AR-GE) kapsamında özel nitelikli harcamalara getirilen vergi indirimleri
- Vergi harcamaları

2.4.1. Düşük Oranlı (İndirilmiş/Azaltılmış) Gelir ve Kurumlar Vergisi

Yaygın kullanım alanı olan ve gelir ve kurumlar vergisi kullanılarak uygulanan vergisel teşvikler için şunu belirtmek gerekir ki; bu tür vergisel teşvikler, kişi veya kuruluşların gelirleri üzerinden alınan vergilerin (özellikle kurumlar vergisinde) tamamının veya bir kısmının belli bir amaca yönelik belli bir süreliğine veya süresiz olarak; indirim, istisna veya muafiyete tabi tutulması şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Duran, 2003).

Kurumlar vergisi oranında indirim yapmak şeklinde ortaya çıkan indirimleri, kurumlar vergisinden tamamen muaf tutmak veya normal vergi tarifesine kıyasla nitelikli daha düşük kurumlar vergisi oranlarının getirilmesi olarak tanımlamak mümkündür.

Bahsedildiği üzere bu tarz vergisel teşviklerde; şahıs veya kuruluşların gelirleri üzerine uygulanan vergilerin belli bir amaca dönük olarak tamamına veya bir kısmına muafiyet, istisna veya indirim uygulanmaktadır. Bu sayede, yatırım amacına dönük olarak gelir ve kurumlar vergisi oranları daha düşük seviyelere çekilmektedir. Oranları aşağı çekmede çeşitli yöntemler kullanılabilir. Örneğin genel vergi oranlarını aşağıya çekilmesi halinde, yatırımcının vergi sonrası net karında bir artış gözlenir. Bu uygulama neticesinde kamu açısından kısa dönemde bir gelir kaybı ortaya çıkmış gibi gözükse de, uzun dönemde ilave yatırımlarla yatırım miktarının artması ve vergi matrahının⁶ genişlemesi suretiyle ileriki zamanlarda vergi gelirlerinde bir artış beklenebilir. Diğer taraftan bu düşük oranlı vergi düzenlemesinden sadece belirli sektör, bölge ve yatırım projelerinin faydalanmasına imkan sağlanarak bu indirimli orandan yararlananların kapsamı daraltılabilir. Böyle bir durumda devlet açısından gelir kaybı daha az olur (Duran, 2003).

2.4.2. Vergi Tatili

Vergi tatilleri gelişmekte olan ülkelerde yaygın olarak uygulanan bir vergisel teşvik türüdür. Vergi tatili uygulaması, elde edilmiş kazançların belli bir süre boyunca kısmen veya tamamen vergi dışında kalmasını sağlar. Yani vergi tatili ile, tatil dönemi boyunca yapılan yatırımların vergiden muaf tutulması sağlanarak işletmelerin karlılığının artırılması amaçlanır (Duran, 2003).

Vergi tatili belirlenen alan ve sektörlerde belirli bir zaman dönemi için vergi ödenmemesi şeklinde uygulanan teşvik türüdür. Diğer bir ifadeyle, belirli bir süre için verginin kaldırılması veya daha düşük vergi oranı, istisna ve muafiyetler şeklinde ayrıcalıkların uygulanmasını

⁶ Vergi matrahı; vergi hesaplamasında esas alınan değer veya miktarlara verilen addır. Vergi borcu bu matrahın üzerinden hesaplanmaktadır (Öğretir ve Gül, 2013).

ifade etmektedir. Bu bağlamda vergi tatillerinin uygulamada genelde 5-15 yıl arasında kullanıldığı görülmektedir (Giray, 2012).

2.4.3. Yatırım İndirimleri ve Kredileri

Yatırım indirimi, yatırımın maliyetini etkileyen önemli bir vergisel teşvik türüdür. Yatırım indirimi, kamu yatırımları yanında özel yatırımlarla da ekonomik kalkınmanın ve büyümenin hızlandırılmasını sağlamak adına yatırımların belli bir oranının vergi matrahından kısmen veya tamamen çıkarılmasını sağlayan bir vergisel teşvik türü olarak tanımlanabilir. Yatırım indirimi genellikle şu amaçlar için kullanılmaktadır:

- Yatırımların miktarını artırmak,
- Yatırımların belirli büyüklüklerde gerçekleşmesini sağlamak,
- Ülke geneli istihdam düzeyini artırmak,
- Yatırımların, ülke ekonomisi açısından önemli sayılan alanlarda yapılmasını sağlayarak dengeli kalkınmayı gerçekleştirmek (Duran, 2003).

Vergi kredisi ise, yatırım yapan işletmenin yatırım harcamalarının belirli bir oranın ödenecek vergi borcundan indirilmesidir. Vergi kredisi ile yatırım indirimi uygulanış biçimine göre farklılık arz etmektedir. Vergi kredisinde yatırımlara ilişkin olarak yapılan indirim krediyi kullanan mükellefin vergi borcundan indirilmekte iken, yatırım indiriminde ise vergi matrahından düşülmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi kredisi, vergi miktarından düştüğü için yatırımcı açısından daha avantajlı görülmektedir (Duran, 2003).

Yatırım indirimi ve vergi kredisinin yatırımlar üzerindeki etkisi üç şekilde kendini göstermektedir. Birincisi, yatırım mallarının maliyetinin düşürülmesidir. İkinci etki, yatırımcının elinde daha fazla nakit kalmasını sağlamasıdır. Üçüncü etki ise, kısa dönemde toplam talebin artması ve yatırım harcamalarının artmasıdır. Bu üç etkide bir birinin ekonomik açıdan tetikleyicisi konumundadır (Duran, 2003).

2.4.4. Hızlandırılmış(Azalan Bakiyeler Usulü)Amortisman Yöntemi

Amortisman, işletmede bir yıldan daha uzun süreli kullanılabilen iktisadi değerlere sahip mallara yapılmış harcamaların, bu iktisadi değerlere sahip malların kullanım ömrü boyunca yıllara yayılarak gayrisafi gelirden indirilmesidir (Öğretir ve Gül, 2013).

Amortisman uygulaması normal amortisman yöntemi ve hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak iki farklı şekilde yapılabilmektedir. Bu yöntemlerden hızlandırılmış amortisman yöntemi bir vergisel teşvik uygulaması olarak kullanılabilir. Hızlandırılmış amortisman uygulamaları amortisman tabii varlıkların iktisadi ömürleri süresince uğrayacakları değer kayıplarının başlangıçta daha büyük oranlarda, daha sonraları ise giderek azalan oranlarda gider olarak indirilmesini olanak verir (Tekin,2006). Hızlandırılmış amortisman yönteminde süre ilerledikçe daha az oranlarda gider gösterildiği için bu yöntem literatürde azalan bakiyeler usulü adı altında da karşımıza çıkmaktadır.

Hızlandırılmış amortisman yöntemi normal amortisman yönteminden daha kısa zamanda amortisman imkanı veren bir yöntemdir. Hızlandırılmış amortismanın en ileri uygulaması, yıl içinde yatırım gelirinin tamamının amortisman olarak yazılabılmesine imkan tanınmasıdır. Bu durumda yatırım maliyetinin tamamı gider olarak yazılmış olur (Giray, 2012).

Hızlandırılmış amortisman, enflasyon muhasebesi⁷ kayıtlarında ve kayıtlara dayalı olarak işletme içi uygulanan iş ve işlemlerde ortaya çıkan sıkıntıları gidermek üzere geliştirilmiştir. Hızlandırılmış amortisman yönteminin işletme için bir takım faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar arasında; işletme içi fonların artması, yatırımların kısa sürede itfası ve riskin azalması gibi işletmenin menfaatine olan durumlar sayılabilir. Hızlandırılmış amortisman uygulamaları; kurumlar vergisi oranı ile bağlantılı teşviklerin dezavantajlarına sahip olmadığı gibi, yatırım maliyetlerini azaltmayı amaçlayan vergisel teşviklerin hemen hemen tüm avantajlarını da kapsamaktadır (Tekin, 2006).

⁷Muhasebede kayıtlı olan varlık ve kaynakların fiyat değişmelerinden nasıl etkilendiklerini gösteren ve bununla ilgili önlemler alınarak kayıtların gerçeğe uygun bir şekilde getirilmesini sağlayan özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların enflasyon oranlarına göre düzeltilmesine olanak veren muhasebe sistemidir (<http://www.muhasebedersleri.com/enflasyon-muhasebesi.html>).

2.4.5. Vergi Cenneti

Vergi cenneti; şahıs veya kuruluşların gelirleri üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisinin tamamen ve süresiz kaldırılması olarak tanımlanabilir. Çok yaygın olarak kullanım alanı bulunmamakla birlikte bazı ada devletlerinde veya bazı ülkelerin serbest bölgelerinde ya da nispeten geri kalmış bölgelerinde az da olsa uygulandıkları görülmektedir(Duran, 2003).

2.4.6. Vergi Ertelemesi

Bir vergi teşvik uygulaması olarak vergi erteleme, vergi borcunun doğmasını önlemek veya geciktirmektir. Vergi erteleme vergisel teşvik olarak uygulanabilmesi için, vergiyi doğuran olay⁸ gerçekleşmeden vergi erteleme yapılmalıdır. Bu yönüyle vergi erteleme, vergi gecikmesinden farklılık gösterir. Bir verginin ödenme süresi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle vergi borcunun fiilen ödenmesi arasındaki vergi kanununda öngörülen süredir. Bu hukuki sürenin ertelenmesi vergi geciktirilmesidir (Duran, 2003).

2.4.7. İndirilmiş İthalat ve Gümrük Vergileri

Gümrük vergisi muafiyeti; sermaye malları için ithalat aşamasında ödenmesi gereken vergilerin bir kısmının veya tamamının alınmasını ifade eder. Gümrük vergilerinin yüksek olduğu dönemlerde sağlanacak bir gümrük muafiyeti yatırım maliyetlerinin düşürülmesi anlamında önemlidir. Gümrük muafiyeti ile sermaye mallarının üzerindeki vergiler kaldırılarak yatırım maliyetlerinin azalması sağlanmaktadır (Duran, 2003).

İhracata yönelik üretim için kullanılan ithal girdilerin gümrük vergilerinden muaf tutulmasında iki temel uygulama bulunmaktadır. Birinci uygulamada önce ithal edilen tüm girdiler gümrük vergisine tabi tutulur, daha sonra ihraç edilen mamul ürünlerde kullanılan ithal girdilerin mamul ürün içindeki payı dikkate alınarak girdilerin ithali sırasında ödenen

⁸ Vergi Usul Kanunu (VUK) 19. maddesinde; Vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmektedir. Vergi alacağının ise mükellef bakımından vergi borcunu teşkil ettiği ifade edilmektedir.

vergi tutarı iade edilir. Diğer uygulamada ise, yüksek ihracat payına sahip belirlenmiş bazı ihracatçıların ithal ettikleri girdiler için ödeyecekleri gümrük vergileri ertelenir. Vergisi ertelenen bu girdiler iç piyasaya arz edilen mallar için kullanıldığında vergilendirmeye tabi tutulurken, ihraç edilen mallar için kullanılması durumunda ise tamamen vergiden muaf olur. (Tekin, 2006).

2.4.8. Katma Değer Vergisi (KDV) Desteği

Katma değer vergisi dolaylı vergi türleri arasında yer almakta olup, yaygın kullanım alanına sahiptir. KDV'yi kısaca; üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında malların ve hizmetlerin satışından alınan ve değer artışını temel alan, çok aşamalı, genel bir satış vergisi olarak tanımlayabiliriz (Duran, 2003).

KDV'nin vergisel teşvik olarak kullanımı, sermaye malları üzerinde tahakkuk eden KDV'nin ertelenmesi veya istisnaya tabi tutulması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu teşvik uygulamasının etkinliği, KDV desteğinin kapsamına ve sermaye malları üzerindeki oranına göre farklılık göstermektedir. Genellikle sermaye malları için (makine, teçhizat vs.) uygulandığı görülmekle birlikte, kapsamını genişletmek suretiyle her türlü yatırım kapsamına giren harcamalara da uygulanabilmektedir (Tekin, 2006).

2.4.9. Serbest Bölgeler ve İhracat İşleme Bölgelerine Sağlanan Vergi İndirimleri

Serbest bölgeleri; siyasal olarak ülke sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşvik imkanlarının bulunduğu ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlamak mümkündür⁹.

⁹https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/yatirim/serbestBolgeler;jsessionid=6iBxJ-12w5UqjnHVUdUY-HauSBpEL1xiSSvP22yAF0oswaW94Wxd!1381910611?_afLoop=21560047082426476&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrlstate=192f81efbz_1#!%40%40%3F_afWindowId%3Dnull%26_afLoop%3D21560047082426476%26_afWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D192f81efbz_5

İhracat işleme bölgeleri ise ihracatı ve belirlenen bazı emek yoğun endüstrileri teşvik etmek amacıyla oluşturulan bölgelerdir. Bu bölgeler çeşitli vergisel teşviklerin yaygın bir biçimde kullanılması için uygulama alanı oluşturmaktadır. Bu bölgelerdeki ürünler ihraç edilmek amacıyla işlenip ihraç edilmesi halinde vergisel teşviklerden faydalanabilmekte iken, yurtiçi piyasalar sunulması halinde ise sağlanan vergisel teşviklerden faydalanamamaktadır (Giray, 2012).

2.4.10. Zararların Sonraki Dönemlere Nakli

Bu vergisel teşvik türü, yatırımcının ilk yıllarda katlanmak zorunda olduğu yüklü maliyetlerin yaratmış olduğu zararları daha sonraki yıllara aktarıp karlardan düşülmesine imkan sağlamaktadır. Böylece vergi matrahını küçültmekte ve dolayısıyla yatırımcının vergi yükü azalmaktadır. Bu uygulama özellikle büyük yatırımlarda daha çok önem kazanmaktadır. Çünkü büyük yatırımlarda yatırımcı ilk başlarda geniş sabit maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadır. Bu uygulama sayesinde maliyetlerden doğan zararlar ileriki yıllarda karlardan düşülerek yatırımın kendini telafi etmesine yardımcı olunmaktadır (Aktaş, 2007).

2.4.11. (AR-GE) kapsamında Özel Nitelikli Harcamalara Getirilen Vergi İndirimleri

AR-GE gibi yenilikçi sistemlerin desteklenmesi ve gelişimi için mali tedbirlere başvurmak gelişmiş bir çok ülkenin ekonomi politikalarının önemli bir parçası haline gelmiştir. Yenilikçi sistemin parçası olan AR-GE'ye yönelik vergisel teşvikler sağlanan vergi kredileridir. Genelde, vergi kredileri, AR-GE harcama düzeyine bağlı olarak uygulanmaktadır. Bu tedbirler ile AR-GE faaliyetleri teşvik edilir. AR-GE'de yeniliklere artmasına ve gelişmesine imkan sağlayarak verimliliğin artmasına yardımcı olunur (Duran, 2003; Giray, 2012).

2.4.12. Vergi Harcamaları

Genel olarak bakıldığında devletler tarafından yapılan tüm vergisel teşviklerin hemen hemen hepsi aslında bir vergi harcamasıdır. Vergi harcamaları, devletin çeşitli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için vergi olarak alması gereken miktardan kısmen veya

tamamen vaz geçmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi harcamaları, geniş anlamda bir kamu harcamasıdır (Öğretir ve Gül, 2013).

Vergi harcamaları uygulamada karşımıza genel olarak vergi istisnası ve vergi muafiyeti olmak üzere iki türlü çıkmaktadır. Bu iki kavram çoğu zaman karıştırılmakta ve birbiri yerine kullanılmakta da olsa da birbirinden ayrı kavramlardır.

Vergi muafiyeti, vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, çeşitli düzenlemelerle kısmen ya da tamamen vergi dışında bırakılmasıdır. Vergi istisnası ise vergilendirilmesi gereken vergi konularının çeşitli düzenlemeler ile kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır (Öğretir ve Gül, 2013).

Vergi istisnasında vergilemeye objektif bir sınırlama getirilmektedir. Muafiyette ise sübjektif açısından sınırlama söz konusudur. Yani vergi istisnasında muafiyet verginin konusu üzerine getirilmekte iken vergi muafiyetinde ise mükellef açısından getirilmektedir. Bu kapsamda, objektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasına istisna, sübjektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasına ise muafiyet olarak tanımlanmaktadır. Kısaca, vergi yasalarında ilke olarak vergilendirilmesi düşünülen bir konunun vergi dışında tutulmasına istisna denilmekte iken kural gereği mükellef olması gereken kişi ya da grupların vergi yükümlülüğü dışında tutulmalarına ise muafiyet denilmektedir.¹⁰

¹⁰<https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergi-muafiyeti-vergi-istisnasi-kavramlari/>

3. DENİZ TAŞIMACILIĞI

Denizcilik sektörü dünya ticareti üzerinde büyük bir öneme sahiptir. Denizcilik sektörü ülkelerin kısa ve uzun vadeli hedeflerinin gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bunu bilen ülkeler denizlerden azami ölçüde faydalanarak ekonomilerinin daha iyi duruma gelmesini sağlamak için çaba göstermektedirler. Denizcilik sektörü en önemli uluslararası ekonomik sektörlerden biri olarak küresel rekabet kuralları çerçevesinde hareket etmektedir (Cerit ve Güler, 1998).

Dünyanın gelişmiş ekonomilerine bakıldığında sanayileşmenin önemi görülmekle birlikte, ticaretlerinin büyük oranını geliştiren deniz taşımacılığı ile daha da ileriye götürdükleri ve deniz ticaretinde ileriye gittikleri oranda daha da çok kalkındıkları görülmektedir. Genellikle deniz taşımacılığı uluslararası gelen talepler doğrultusunda faaliyet göstermekte ve gelişme imkanı bulmaktadır. Yerel ve bölgesel ekonomik anlaşmalar, pazar gereksinimleri ve talepleri ile haberleşme ve ulaştırma teknolojilerindeki gelişmeler global ekonominin büyümesine ve gelişmesine katkı sağlamaktadır. Bu durumda deniz taşımacılığına olan talebi ve önemi daha da artırmaktadır (Cerit ve Güler, 1998).

Bir ulaştırma çeşidi olarak deniz taşımacılığı, uluslararası pazarlarda faaliyet göstermekte olup, uluslararası ticareti kapsayan tüm alanlardan etkilenmektedir. Uluslararası ticarete taşıma fonksiyonunun ana rolünü deniz taşımacılığı üstlenmektedir. Bu sistemin önemli bir parçası olarak deniz taşımacılığı uluslararası ticareti etkileyen faktörlerden doğrudan etkilenmektedir (Cerit, 1998).

İşletmelerin temel amaçlarının kar elde etmek olduğu düşünüldüğünde, deniz taşımacılığının da temel amacının; gemilerin en verimli ve etkin bir şekilde kullanılması ve limanda daha az süre kalması ve böylece maliyetlerin azaltılması sağlanarak karın artırılması olduğu söylenebilir (Deveci, 2002).

Deniz taşımacılığı, dünyada yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerle birlikte, yük ve yolcu taşımacılığı başta olmak üzere ticaretin gelişmesine katkı sağlayan önemli bir hizmet sektörü durumuna gelmiştir (Cerit, 1998).

Deniz taşımacılığının önemli bir çok faydaları bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Deniz taşımacılığı, etkili ve ucuz bir taşımacılık yöntemidir. Bu sebeple en çok tercih edilen taşımacılık türüdür (Cerit, 1998).
- Deniz taşımacılığı, tek seferde diğer taşıma türlerine göre daha fazla miktarlarda yük taşınabilmesi açısından en ekonomik taşıma yöntemidir.
- Daha az maliyetle daha çok yükün transferine olanak tanır. Böylece taşıma maliyetlerinin azalması ile ticarete rekabet gücünün artırılması sağlanır.
- Daha az enerji ile daha çok transfer yapabilme imkanı olduğundan enerji verimliliğine katkı sağlar.
- Ticaretin genelde döviz üzerinden yapıldığı göz önüne alınırsa deniz taşımacılığında elde edilen navlun gelirleri ekonomiye önemli katkı sağlar.
- Deniz taşımacılığının paydaşları üzerinden deniz sigortacılığı, tersanecilik faaliyetleri, liman hizmetleri gibi sunulan hizmetlerden elde edilen gelirler üzerinde de önemli bir paya sahiptir (Şaban ve Güğörçin, 2009, Deveci, 2002).

3.1. Deniz Taşımacılığı Kavramı

Deniz taşımacılığı kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. En basit hali ile deniz taşımacılığı; kişilerin ve malların, gemiler ile nehirler, kanallar, okyanuslar ve denizler üzerinden ticari veya başka amaçlarla başka bir yere transfer edilmesidir. Başka bir ifade ile deniz taşımacılığı; taşıma işlemi, limanlar ve gemi inşa endüstri olmak üzere üç temel faktörden oluşmaktadır (Cerit ve Güler, 1998; Deveci, 2002).

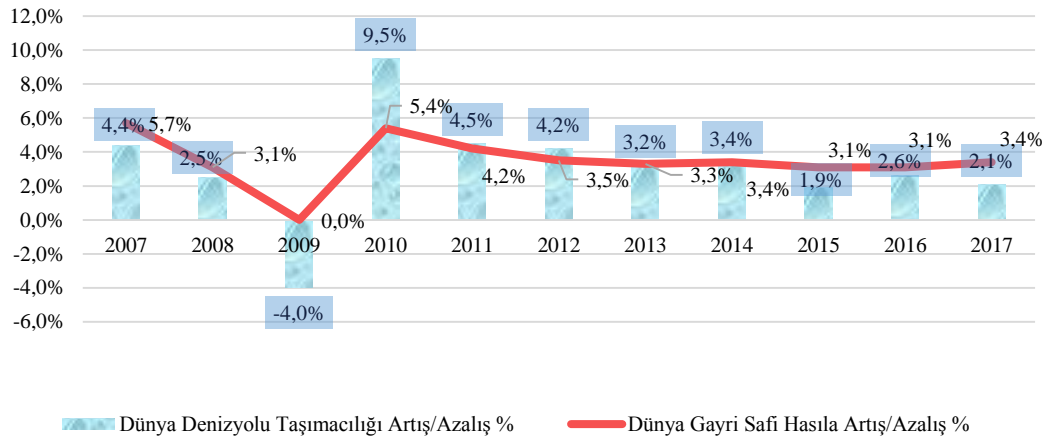
Deniz taşımacılığını, bir malın, eşyanın veya kişinin denizyolu ile bir limandan başka bir limanına deniz araçları ile taşınmasıdır. Deniz taşımacılığı; donatan, acente, liman işletmecisi, broker, ihracatçı, ithalatçı, sevkiyatçı, tersaneci, sigortacı gibi bir çok paydaşa sahiptir. Bu

kadar çok paydaşa sahip olması deniz taşımacılığının önemini daha da çok artırmaktadır (Cerit ve Güler, 1998; Deveci, 2002).

3.2. Deniz Taşımacılığının Gelişimi

Dünya üzerindeki kıtaların coğrafi dağılımlarına bakıldığında, birbirinden denizlerle ayrıldığı, okyanuslarca çevrelenmiş büyük adalar şeklinde olduğu görülmektedir. Bu şekilde kıtaların birbirinden denizlerle ayrılmış olması doğal ulaşım yollarının oluşmasına sebep olmuştur. Yani böyle bir ayrışma kıtalar arası ekonomik ilişkilerin ortaya çıkmasına ve gelişmesine ve böylece deniz taşımacılığının gelişimine imkan sağlamıştır (Başer, 1998).

Şekil 3.1. Dünya gayri safi hasıla ile deniz yolu taşımacılığının değişimi



Kaynak: DTO

Şekil 3.1’de Dünya gayri safi hasılasının değişimi ile deniz taşımacılığı karşılaştırılması verilmiştir. Buna göre deniz taşımacılığının dünyadaki değişimlerle birlikte hareket ettiği görülmektedir. Yani genel olarak bakıldığında dünya gayri safi hasılasında bir artış gözlemlendiğinde deniz taşımacılığı oranında da bir artış gözlenmektedir. Diğer taraftan 2007 yılında görülen küresel kriz nedeniyle 2009 yılında deniz taşımacılığında % 4 oranında bir düşüş görülmektedir.

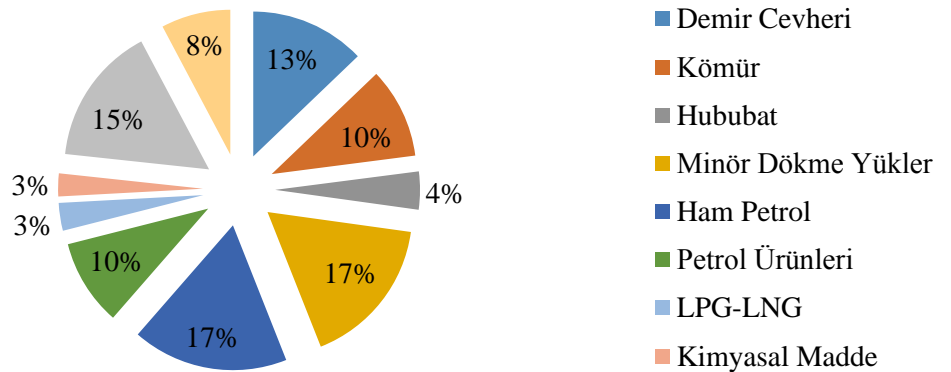
Tablo 3.1. Dünya taşımacılığı ve denizyolu taşımacılığının payı

Yıllar	Dünya Taşımacılığı- Tüm Yollar (Milyar Ton)	Dünya Taşımacılığı Değişim (%)	Dünya Denizyolu Taşımacılığı (Milyar Ton)	Dünya Denizyolu Taşımacılığı Değişim (%)	Dünya Taşımacılığında Denizyolunun Payı (%)
2008	10,86		8,61		79%
2009	9,56	-12%	8,36	-3%	87%
2010	10,82	13%	9,15	9%	85%
2011	11,54	7%	9,55	4%	83%
2012	11,83	3%	9,96	4%	84%
2013	12,19	3%	10,28	3%	84%
2014	12,58	3%	10,63	3%	84%
2015	12,88	3%	10,82	2%	84%
2016	13,18	4%	11,1	3%	84%
2017	13,55	3%	11,34	2%	84%

Kaynak : Clarksons Research Jan.2017

Tablo 3.1.'de Dünya taşımacılığı içerisinde deniz yolu taşımacılığının payı karşılaştırılmıştır. Tabloya bakıldığında 2017 yılında denizyolunun payı % 84 olarak görülmektedir. Yine yıllar itibari ile taşımacılığının dünyadaki değişimi ile deniz taşımacılığının değişiminin yaklaşık aynı oranlarda olduğu görülmektedir. 2009 yılında yaşanan global kriz nedeniyle tüm ulaşım modları ile yapılan dünya taşımacılığı %12 düşüş gösterirken deniz taşımacılığının payı 2009'da % 87'e yükselmiştir.

Şekil 3.2. Yük cinslerine göre dünya deniz taşımacılığı



Kaynak: DTO Verileri

Şekil 3.2’de Dünya deniz taşımacılığında yük cinslerinin dağılım oranları gösterilmektedir. Buna göre sıvı dökme yüklerin deniz taşımacılığındaki payının yaklaşık üçte birine tekabül ettiği görülmekte olup, bu sıvı yüklerin yarısından fazlasını da ham petrol olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan katı dökme yüklerin de üçte birinden fazlasına tekabül ettiği görülmektedir. Tüm yükler içerisinde en az paya kimyasal madde yükleri sahiptir.

Tablo 3.2’de Dünya deniz ticaret filosunun gemi cinslerine göre yıllık değişimi verilmektedir. Buna göre dünya ticaret filosu 1990’lı yılların başından bu yana yaklaşık üç katı büyümüştür. Tanker filosu toplam filonun yaklaşık üçte birine tekabül ederken dökme ve kuru yük gemileri ise hemen hemen toplam filonun yarısına denk gelmektedir. Dünya ticaret filosu, son on yıllık dönemde dwt bazında yüzde 50’den fazla büyüdüğü görülmektedir.

Tablo 3.2. Dünya deniz ticaret filosunun gemi tipleri itibariyle gelişimi (300 GT ve üstü)

YILLAR	TANKER (1000 DWT)	DÖKME YÜK (1000 DWT)	KONTEYNER (1000 DWT)	KURU YÜK (1000 DWT)	YOLCU (1000 DWT)	TOPLAM (1000 DWT)
1987	257.233	223.186	21.105	108.174	3.445	613.143
1988	256.925	222.258	22.212	105.545	3.478	610.418
1989	261.168	223.212	23.735	103.355	3.589	615.059
1990	264.875	228.601	25.026	100.622	3.620	622.744
1991	273.342	236.574	26.992	101.966	3.774	642.648
1992	282.211	240.590	29.595	100.840	3.875	657.111
1993	287.141	237.423	31.738	102.430	3.980	662.552
1994	294.425	238.432	33.964	103.721	4.193	674.735
1995	292.801	245.787	38.851	100.020	4.342	681.801
1996	296.695	257.355	43.234	100.414	4.646	702.344
1997	303.417	265.993	48.250	100.028	4.877	722.565
1998	309.314	275.949	55.068	98.338	4.940	743.609
1999	313.950	271.568	60.709	99.484	5.079	750.790
2000	321.626	271.682	63.296	100.061	5.245	761.910

2001	327.455	278.084	68.715	99.174	5.330	778.758
2002	330.718	291.175	76.131	96.128	5.611	799.763
2003	333.176	296.855	83.744	96.754	5.856	816.385
2004	347.453	301.617	90.214	95.187	5.884	840.355
2005	368.399	319.167	99.190	95.346	5.933	888.035
2006	387.707	341.720	111.663	97.417	5.991	944.498
2007	411.319	363.646	128.174	100.322	6.062	1.009.523
2008	439.291	386.650	144.552	102.784	6.062	1.079.339
2009	463.287	414.431	161.945	106.820	6.062	1.152.545
2010	501.573	451.223	169.514	105.781	6.062	1.234.153
2011	523.608	528.126	183.722	107.049	6.062	1.348.567
2012	547.390	605.757	196.885	105.284	6.442	1.461.759
2013	555.181	666.861	206.409	104.531	6.282	1.539.263
2014	567.933	705.826	216.275	107.983	6.358	1.604.375
2015	579.205	738.612	227.674	109.139	6.378	1.661.008
2016	600.130	752.936	244.186	112.306	6.530	1.716.088

Kaynak: DTO ve ISL verilerinden derlenmiştir.

3.2.1. Türk Deniz Taşımacılığı

2017 yılında dünya ticaretinin % 84'ü denizyolu ile gerçekleşirken, Türkiye'nin dış ticaretinin ise yaklaşık % 87'si denizyoluyla taşınmıştır. Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.3) toplam dış ticaret içindeki Türk Bayraklı gemilerin almış oldukları paylar gösterilmektedir. Buna göre 1980 yılından bu yana Türk Bayraklı gemilerle yapılan dış ticaret hacmi yaklaşık %418 artış göstermiştir. Toplam dış ticaretimiz 1980 yılından bu yana Türk bayraklı deniz taşımacılığında çok daha fazla artış göstermesi (dış ticaretimiz yaklaşık 14 kat artarken Türk bayraklı gemilerle yapılan dış ticaret taşımacılığı yaklaşık 4 kat artış göstermiştir) sebebiyle dış ticaret taşımlarındaki Türk bayraklı gemilerin almış olduğu pay yıllar itibari ile %11'e düşmüştür (Bkz. Tablo 3.4).

Tablo 3.3. Dış ticarete Türk bayraklı gemilerin payı (Ton)

Yıl	Toplam Dış Ticaret	Türk Bayraklı	Dış Ticaret Taşımlarında Türk Bayraklı Gemilerin Payı %
1980	22.924.411,00	7.106.567,41	31
1981	20.356.233,00	5.292.620,58	26
1982	29.929.012,00	7.482.253,00	25
1983	33.322.841,00	16.661.420,50	50
1984	39.680.082,00	18.252.837,72	46
1985	41.171.602,00	18.115.504,88	44
1986	42.390.814,00	17.804.141,88	42
1987	48.528.681,00	20.867.332,83	43
1988	52.517.767,00	19.956.751,46	38
1989	55.200.862,00	20.424.318,94	37
1990	59.117.087,00	22.464.493,06	38
1991	70.235.137,00	22.475.243,84	32
1992	72.419.133,00	29.691.844,53	41
1993	82.977.537,00	33.191.014,80	40
1994	74.743.615,00	30.644.882,15	41
1995	84.181.116,00	35.356.068,72	42
1996	91.680.312,00	35.755.321,68	39
1997	98.944.428,00	28.693.884,12	29
1998	104.076.233,00	34.345.156,89	33
1999	110.901.421,00	32.161.412,09	29
2000	118.113.190,00	36.615.088,90	31
2001	113.414.358,00	35.158.450,98	31
2002	132.832.579,00	43.834.751,07	33
2003	149.485.514,00	43.350.799,06	29
2004	176.161.939,00	42.278.865,36	24
2005	180.633.331,00	43.351.999,44	24
2006	206.902.533,21	43.449.531,97	21
2007	222.059.619,00	37.750.135,23	17
2008	224.776.283,00	31.468.679,62	14

2009	213.632.353,00	29.908.529,42	14
2010	246.570.931,00	39.451.348,96	16
2011	255.330.999,00	43.406.269,83	17
2012	283.782.414,00	39.729.537,96	14
2013	277.335.605,00	33.280.272,60	12
2014	283.316.220,00	33.997.946,40	12
2015	300.478.930,00	36.057.471,60	12
2016	309.937.639,00	38.623.279,00	12
2017	347.348.092,00	36.815.820,00	11

Kaynak: DTO ve UDHB verilerinden derlenmiştir.

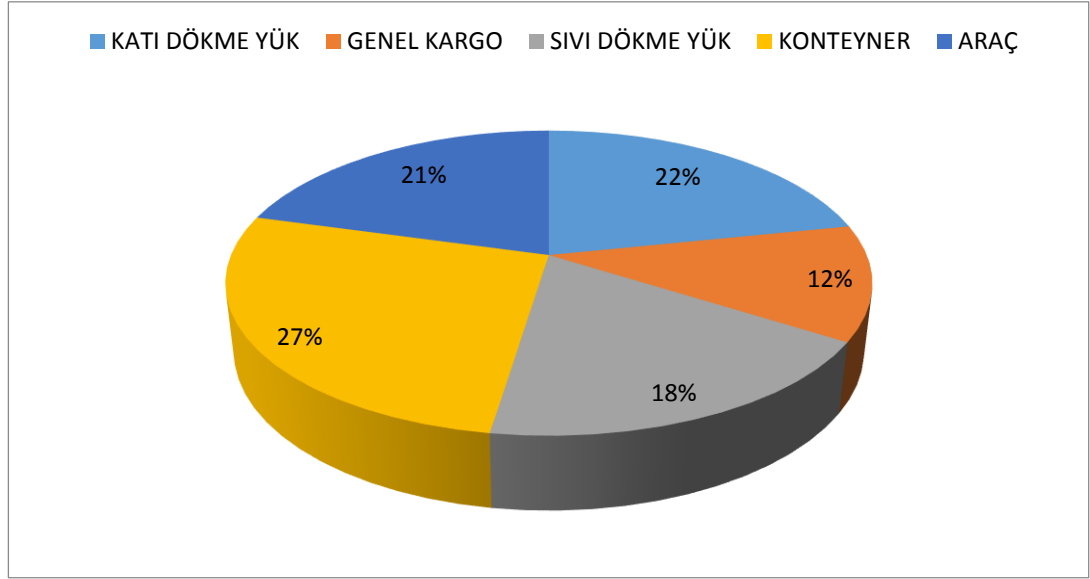
Tablo 3.4. Dış ticarete denizyolunun payı (Bin ABD \$)

Yıl	Toplam Dış Ticaret	Toplam Denizyolu Dış Ticaret	Toplamda Denizyolunun Payı %
2000	82.277.726,55	40.638.509,67	49,39
2001	72.733.299,31	35.691.815,96	49,07
2002	87.612.886,36	40.734.082,34	46,49
2003	116.592.528,36	57.008.288,29	48,9
2004	160.706.918,79	80.725.681,00	50,23
2005	190.250.559,05	91.923.741,88	48,32
2006	225.110.849,67	111.025.354,09	49,32
2007	277.334.464,41	138.844.085,09	50,06
2008	333.990.769,74	172.200.781,29	51,56
2009	243.071.033,81	121.107.915,63	49,82
2010	299.427.551,04	156.413.997,59	52,24
2011	375.748.545,10	207.016.589,85	55,09
2012	389.006.877,47	207.012.732,92	53,22
2013	403.463.887,20	222.858.086,44	55,24
2014	399.787.274,76	227.685.783,42	56,95
2015	351.073.230,04	202.476.761,51	57,67
2016	341.147.818,86	198.776.850,63	58,27
2017	390.847.032,61	228.004.962,62	58,34

Kaynak: TÜİK

Türk bayraklı gemilerin 2017 yılı kargo tiplerine göre dış ticaret taşımacılığında aldıkları paylara bakıldığında en fazla payı %27 ile konteyner taşımacılığının aldığı görülmektedir (Bkz. Şekil 3.3).

Şekil 3.3. Kargo tiplerine göre Türk bayraklı dış ticaret deniz taşımacılığı (2017 yılı)



3.2.2. Türk Deniz Ticaret Filosu

Deniz ticaret filomuz gelişen dünya ve ekonomik şartlar doğrultusunda yıllar itibari ile değişkenlik göstermektedir. Ticaret filomuz içinde bulunulan yıla ve bu yıllarda meydana gelen değişik ekonomik olaylar çerçevesinde şekillenmektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 3.5' te 300 GT ve üzeri Türk deniz ticaret filomuzun yıllar itibari ile durumu gösterilmektedir. Tabloya bakıldığında filomuzun 1977 yılından 2017 yılına kadar yaklaşık %423 artış göstererek 7 milyon 950 bin dwt'ye ulaştığı görülmektedir.

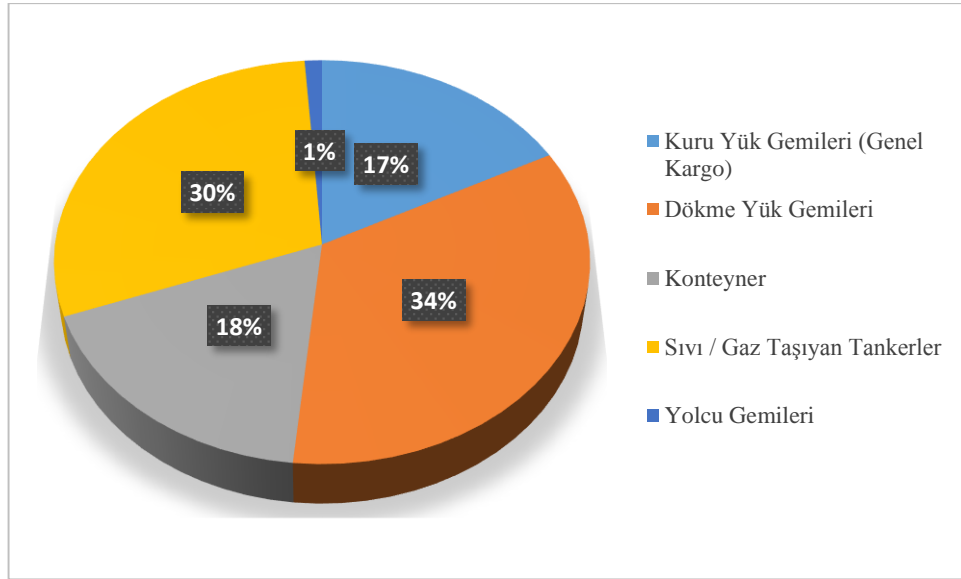
Türk deniz ticaret filomuzun gemi tipleri bazında dağılımına bakıldığında, yaklaşık %34 ile en fazla payın dökme yük gemilerinde olduğu görülmektedir. Dökme yük gemilerinden sonraki sırayı ise tankerler almakta iken en az payı yolcu gemileri almaktadır (Bkz. Şekil 3.4).

Tablo 3.5. Türk deniz ticaret filosunun yıllar itibari ile durumu (1000*Dwt)

Yıl	Adet	DWT	Yıl	Adet	DWT	Yıl	Adet	DWT
1977	267	1.519	1990	632	5.475	2003	1013	7.626
1978	303	1.303	1991	644	5.716	2004	1055	7.054
1979	330	1.952	1992	664	6.255	2005	1043	7.598
1980	348	1.974	1993	717	7.601	2006	1050	7.260
1981	378	2.816	1994	754	8.490	2007	1077	7.225
1982	394	3.154	1995	804	9.551	2010	1220	8.732
1983	502	5.522	1996	836	10.281	2011	1245	9.718
1984	566	6.098	1997	840	9.987	2012	1254	10.197
1985	599	5.987	1998	846	10.449	2013	1252	9.179
1986	618	5.629	1999	888	10.444	2014	1233	9.013
1987	601	5.387	2000	900	10.040	2015	1212	8.533
1988	612	5.039	2001	896	9.442	2016	1244	8.247
1989	610	4.900	2002	793	8.665	2017	1263	7.950

Kaynak: UDHB verileri (300 GT ve üzeri)

Şekil 3.4. Türk deniz ticaret filosunun gemi tipleri bazında dağılımı (≥ 300 Gt)



Kaynak: UDHB

Tablo 3.6'da 1000 GT ve üzeri Türk sahipli ve bayraklı deniz ticaret filomuzun dünya filosu içindeki durumu gösterilmektedir. Tabloya bakıldığında Dünya filosunun %93,9'u 30 ülkeye ait olduğu görülmektedir. Türk sahipli filo dünyada 15. Sırada yer almaktadır. Tonaj bazında dünya filosunun yaklaşık %1,7'si Türk filosundan meydana gelmektedir.

Tablo 3.6. Türk sahipli filonun dünyadaki yeri (1000 Gt ve üzeri)

Ülkeler	Ulusal Bayrak		Yabancı Bayrak		Toplam Filo	
	Adet	1000 DWT	Adet	1000 DWT	Adet	1000 DWT
Yunanistan	733	70.329	3.791	271.964	4.524	342.293
Japonya	792	31.085	3.380	210.734	4.172	241.820
Çin	2.621	73.470	2.352	141.642	4.973	215.112
Almanya	207	10.277	2.966	103.789	3.173	114.066
Güney Kore	720	13.483	952	72.376	1.672	85.859
Norveç	515	16.755	1.099	49.084	1.614	65.839
A.B.D.	203	4.936	931	52.960	1.134	57.896
Singapur	700	26.906	676	27.826	1.376	54.732
Tayvan	107	4.312	801	43.679	908	47.991
İtalya	473	13.900	597	31.257	1.070	45.157
Danimarka	321	15.604	518	21.302	839	36.906
Hong Kong	481	26.864	425	12.419	906	39.283
Kanada	113	925	387	29.197	500	30.121
İngiltere	209	7.055	498	22.797	707	29.852
Türkiye	525	7.800	1.022	21.465	1.547	29.265
Hindistan	605	15.467	139	7.746	744	23.212
Rusya	1.069	6.280	383	15.398	1.452	21.679
Belçika	61	7.103	147	14.108	208	21.211
İran	151	5.811	58	12.912	209	18.723
Endonezya	1.585	14.965	105	2.033	1.690	16.998
Fransa	110	3.120	207	12.468	317	15.588
S. Arabistan	84	3.417	67	12.050	151	15.467
B.A.E	48	319	489	14.869	537	15.187
Malezya	211	6.482	105	6.802	316	13.284
Hollanda	608	5.210	320	6.557	928	11.767
Kuveyt	34	5.117	67	6.221	101	11.339
Katar	18	701	84	9.367	102	10.068
İsviçre	50	1.758	148	7.412	198	9.170
Bermuda	-	-	47	9.045	47	9.045
Vietnam	775	6.549	94	1.264	869	7.813
Toplam 30 ülke					36.984	1.656.740
Diğer					4.986	102.168
Alt toplam					41.970	1.758.908
Bilinmeyen					516	4.786
Toplam dünya filosu					42.486	1.763.694

Kaynak: ISL

3.3. Deniz Taşımacılığı Çeşitleri

Deniz taşımacılığı, genel olarak yük ve yolcu taşımacılığı şeklinde ayrılabilceği gibi taşımacılığın yapıldığı sefer alanlarına, işletme biçimine, yük ve geminin türlerine göre de çeşitlenmektedir. Bu kapsamda deniz taşımacılığı çeşitlerini sefer alanlarına göre deniz taşımacılığı, yük ve gemi türlerine göre deniz taşımacılığı, işletim yönünden deniz taşımacılığı ve yolcu taşımacılığı başlıkları altında ele almak uygun olacaktır.

3.3.1. Sefer Alanlarına Göre Deniz Taşımacılığı

Deniz taşımacılığı gemilerin yapmış oldukları sefer bölgelerine göre farklılık göstermektedir. Bu sefer bölgelerini iç taşımacılık (kabotaj), ithal ve ihraç yük taşımacılığı (açık deniz taşımacılığı, dış taşımacılık), transit taşımacılık, yabancı limanlar arası taşımacılık olmak üzere dört farklı başlıkta inceleyebiliriz.

3.3.1.1. İç Taşımacılık (Kabotaj)

Bir ülkenin yönetimi altında bulunan ve tamamen o ülkenin karasuları içerisinde, ülke limanları arasında, her türlü deniz ticaretinin, kendi bayrağını taşıyan gemiler tarafından yapılması iç taşımacılık olarak tanımlanmaktadır. İç taşımacılığı tamamen o ülkenin bayrağı altında çalışan geminin yapması hakkına kabotaj hakkı denir. Yani kabotaj hakkı; bir devletin sadece kendi vatandaşlarına ve bilhassa kendi bayrağını taşıyan gemilere karasularında deniz ticareti yapma veya sularından ticaret ve sanat uygulayabilme ayrıcalığı tanımıdır. Bu yüzden iç taşımacılık türüne kabotaj taşımacılığı da denilmektedir (Fidan, 2014).

Başka bir ifade ile Türkiye'nin liman ve iskelelerinden yüklenen ve yine Türkiye'nin liman ve iskelelerine boşaltılan Kabotaj Kanunu¹ gereğince Türk gemileri tarafından yapılan denizyolu taşımalarına kabotaj taşımaları denir.

¹19/4/1926 tarihli ve 815 sayılı Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye ve Limanlarla Karasuları Dahilinde İcraı Sanat ve Ticaret Hakkında Kanun

Kabotaj taşımacılığı uluslararası rekabete kapalı olan bir deniz taşımacılığı türüdür. Bu taşımacılık türünde sunulan hizmet iç piyasaya yöneliktir. Örneğin bir Türk bayraklı geminin İzmir limanından bir yük veya yolcuyu alıp İstanbul limanına götürmek üzere sefer yapması bu taşımacılık türüne girmektedir.

3.3.1.2. İthal ve İhraç Yük Taşımacılığı (Açık Deniz Taşımacılığı, Dış Taşımacılık)

Bir ülke limanından başka bir ülke limanına ihracat veya ithalat amacıyla yapılan deniz taşımacılığı bu taşımacılık türü içinde değerlendirilmektedir. Bu taşımacılık türünde hizmet uluslararası piyasa koşullarına göre yürütüldüğünden rekabet de uluslararası boyuttadır. Bu tür taşımacılıkta hizmetin başlangıç ve bitiş noktaları ülke sınırları dışında gerçekleşmektedir (Yercan, 1996).

Örneğin Mersin limanından bir emtiayı gemiyle İskenderiye limanına taşınması bu taşımacılık türüne girmektedir.

3.3.1.3. Transit Taşımacılığı ve Yabancı Limanlar Arası Taşımacılık

Transit taşımacılıkta, seyahatin başlangıç ve bitiş noktaları ülke sınırları dışında kalmaktadır. Yani yükleme ve boşaltma limanları farklı ülkeler olup, seyir güzergahı başka ülkelerin karasularından geçer. Bir ülkeden diğer bir ülkeye yapılan ticaretin, üçüncü bir ülkenin sınırları üzerinden geçirilerek yürütülen taşıma şeklidir.

Yabancı limanlar arası taşımacılıkta ise sefer tamamen ülkenin karasuları dışında gerçekleşmektedir. Yani geminin seferinin başlangıç ve bitiş noktaları ile yapmış olduğu yol başka karasulardadır. Bu taşımacılık türü üçüncü ülkeler arası taşımacılık şeklinde de ifade edilmektedir. Türk bayraklı bir geminin iki farklı ülke arasında yaptığı taşımacılık yabancı limanlar arası taşımacılık türüne girer. Bu örnek geminin kalkış ve varış limanların dışında kalan bir ülkenin gözünden bakıldığında doğru bir örnek olmaktadır. Bu taşımacılık türünde de hizmet uluslararası piyasa koşullarına göre yürütülmekte olup uluslararası rekabet söz konusudur (Deveci, 2002).

3.3.2. Yük ve Gemi Türlerine Göre Deniz Taşımacılığı

Yük; herhangi bir taşıma aracı ile taşınacak, taşınmakta olan, taşınması bitmiş mal ya da gemiye taşınmak üzere yüklenen her çeşit mal olarak tanımlanmaktadır (TDK).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun²931. Maddesine göre; pek küçük olmamakla birlikte yüzmeye özelliği bulunan ve tahsis edildiği amacın suda hareket etmesini gerektiren her araç, kendiliğinden hareket etmesi imkânı bulunmasa bile gemi olarak sayılmaktadır.

Yine aynı kanuna göre gemi sayılan bu aracın suda ekonomik menfaat sağlama amacına tahsis edilmesi veya fiilen böyle bir amaç için kullanılması halinde ticaret gemisi olarak değerlendirilmektedir.

Yük ve gemi tanımlarından da anlaşıldığı üzere çok farklı fiziksel özelliklere sahip yük ve gemi türleri bulunmaktadır. Bu da taşınacak yük için yüke uygun gemi tiplerinin karşılanması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır. Bu sonucunda da çeşitli deniz taşımacılığı türleri ortaya çıkmaktadır.

Denizyolu ile yük taşımacılığında yük, zaman ve giderler gibi çeşitli faktörler göz önüne alındığında, genel olarak belli başlı yük türleri için çeşitli gemi türleri mevcuttur. Bu durumda yük ve gemi türlerine göre deniz taşımacılığı sınıflandırılmaya çalışıldığında, hemen hemen her yüke ya da gemiye göre bir taşımacılık şekli ortaya çıktığı görülmektedir.

Bu çerçevede genel olarak yük ve gemi türlerine göre deniz taşımacılığını dökme ve genel yük taşımacılığı olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür.

3.3.2.1. Dökme Yük Taşımacılığı

Bu taşımacılık türü genel olarak kuru dökme yük ve sıvı dökme yük taşımacılığı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

² Bkz. 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı RG.

3.3.2.1.1. Kuru Dökme Yük Taşımacılığı

Küreselleşen dünyamız neticesinde gelişen ticaret hacmi her geçen gün daha da artmaktadır. Sanayileşme ile birlikte ülkelerin çeşitli ihtiyaçları doğmaktadır. Bunların en başında ülkelerin üretim için kullandıkları çeşitli hammadde kaynakları gelmektedir. İşte bu yüklü miktarda demir cevheri, kömür, fosfat, hububat, gübre, çelik, şeker, tuz, nikel, krom ve kükürt gibi yüklerin ihtiyaç duyulan bölgelere denizyolu ile ulaştırılması ile birlikte kuru dökme yük taşımacılığı önem kazanmıştır (Deveci, 2002).

Kuru dökme yük taşımacılığını kısaca; yukarıda bahsedilen kömür, fosfat, hurda, maden cevheri, buğday, gübre, tuz, şeker gibi herhangi bir paketlenme yapılmadan doğrudan istiflenebilen yüklerin bu yüklere uygun gemilerle taşınması olarak tanımlayabiliriz. Büyük miktar ve hacimdeki bu yükler genellikle homojenlik göstermektedirler. Bazı dökme yük gemilerinde farklı ambarlara farklı yükler yüklenebilmektedir. Aynı anda bir ambara buğday bir ambara nohut gibi farklı yükler yüklenerek ihtiyaç duyulan bölgelere herhangi bir karışıklığa sebep vermeden ulaştırılabilmektedir. Örneğin bir dökme yük gemisi olan OBO gemisi³ ile çeşitli dökme yükleri aynı anada transfer etme imkanı bulunmaktadır. Bu da taşıma maliyetlerinin operasyon giderlerini azaltma imkanı sağlamaktadır (Deveci, 2002).

Deniz taşımacılığına olan talebin türev talep olduğu düşünülürse hammaddelerin, tarımsal ve mamul ve yarı mamul malların dünyadaki üretim ve tüketim yerlerinin farklı olması uluslararası ticareti etkilemekte ve bu da genel olarak denizyolu ile kuru dökme yük taşımacılığına bir talep oluşturmaktadır. Oluşan bu talep ve yükün oluşturduğu pazar doğrultusunda kuru dökme yük taşımacılığı şekillenmektedir (Erol ve Dursun, 2016).

³Bu gemi ismini Oil/Bulk/Ore (Petrol/Dökme Yük/Cevher) kelimelerinin baş harflerinden almaktadır.

3.3.2.1.2. Sıvı Dökme Yük Taşımacılığı

Sıvı dökme yük taşımacılığını ham petrol, petrol ürünleri (benzin, mazot, dizel, dizel yağ, LPG⁴ ve LNG⁵ vb.), kimyasal maddeler gibi dökme sıvı yüklerin ve bitkisel bazlı sıvı haldeki çeşitli yağ ve gıda maddelerinin taşınması şeklinde tanımlayabiliriz.⁶

Sıvı dökme yükler genellikle tankerlerle taşınmaktadır. Yukarıda görüldüğü üzere çeşitli yük cinsleri bulunması sebebiyle bu yükleri taşıyacak olan tankerlerin yapıları ve operasyon sistemleri de ona göre farklılık arz etmektedir. Özellikle tehlikeli yük grubu içinde yer alan kimyasal maddeler hem taşıma hem çevre emniyeti açısından özel tedbirler gerektiren yüklerdir.

3.3.2.2. Genel Yük Taşımacılığı

Genel kargo yük taşımacılığını en yaygın olarak kullanılan konteyner ve Ro-Ro taşımacılığı başlıkları altında inceleyebiliriz.

3.3.2.2.1. Konteyner Taşımacılığı

Konteyner; birçok heterojen malın tek bir yükleme ve taşıma ünitesi haline getirilmesini sağlayan ve bir araçtan diğerine teknik araçlar yardımıyla kolaylıkla aktarılabilen, büyüklüğü ve dizaynı yükleme ve boşaltmaya uygun olan ve tekrar kullanılabilen taşıma kaplarıdır.

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle beraber gerek konteyner gemileri gerekse konteynerlerle taşınan yükler gün geçtikçe artmaktadır. Konteyner kullanımının artması, limanların daha iyi hale gelmesine ve gelişmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca taşınacak yüklerde meydana gelebilecek olası hasar ve ziyanın indirgenmesine de yardımcı olmaktadır.

⁴LPG (Likitleştirilmiş Petrol Gazları) ham petrolün rafinesinden veya doğal gazdan elde edilir. Propan ve bütan karışımından oluşur.

⁵Doğal gaz, atmosfer basıncında -162°C'a kadar soğutulduğunda yoğunlaşarak sıvı faza geçmekte ve "Sıvı Doğal Gaz" (LNG-Liquidified Natural Gas) olarak adlandırılmaktadır.

⁶akademi.itu.edu.tr/helvacı/DosyaGetir/51785/gmg-dersnotu.pdf

Gelişen teknoloji ile birlikte yükleme ve boşaltma ekipmanlarında meydana gelen iyileşme sayesinde konteyner elleçlemesi ve istiflemesi daha kolay ve hızlı bir şekilde yapılabilmektedir. Bu durum da gemilerin limanda daha az süre beklemelerini sağlamakta ve maliyetlerde bir azalma meydana getirmektedir (Keskin, 2015).

Günümüzde, hız faktörünün eklenmesiyle ortaya çıkan yüksek verimlilik oranı ayrıca yüklerin çalınma ve bozulma risklerine karşı güvenle taşınması sayesinde konteynerler deniz taşımacılığına önemli katkılar sağlamaktadır. Bu katkıları şu şekilde sırlayabiliriz (Keskin, 2015; Deveci, 2002):

- Heterojen yükleri birleştirebilme imkanı vermesi,
- Emek yoğun elleçleme yerine teknolojik ve hızlı elleçleme yapabilme imkanı olması,
- Taşıma maliyetlerini azaltması,
- Malın çalınma ve hasar görme riskini azaltması,
- Sigorta maliyetlerinde tasarruf,
- Çeşitli taşıma modları ile kolayca taşınabilmesi, multi modal taşımacılığa uygun olması.

3.3.2.2.2. Ro-Ro Taşımacılığı

Ro-Ro⁷ taşımacılığı yükü bir rampa üzerinden tekerlekli araçlarla yükleyip boşaltılacak olan ve bununla birlikte yük ve yolcu taşımaya da elverişli olacak şekilde inşa edilmiş ya da dönüştürülmüş gemiler ile yapılan taşımacılık türüdür.⁸

Bu taşımacılıkta Ropax⁹ gemileri de kullanılmaktadır. Bu gemiler Ro-Ro gemilerine göre daha hızlı olup, araç taşıma kapasiteleri Ro-Ro gemilerine göre daha düşüktür. Genellikle araba ve yolcu taşımacılığında kullanılır. Ro-Ro gemilerinde asıl amaç yük taşımak iken Ropax gemilerinde asıl amaç yolcu taşımaktır. Günümüz Ro-Ro gemilerinin ambarlarında genellikle tekerlekli yükler taşınırken, üst güvertelerinde ise konteyner taşınmaktadır.

⁷Ro-Ro, İngilizce “Roll On – Roll Off” kelimelerinin kısaltmalarından meydana gelmiştir.

⁸http://www.ubak.gov.tr/BLSM_WIYS/DISGM/tr/doc/20170116_101537_66968_1_64.pdf

⁹Ropax, İngilizce “Roll On – Roll Off” ve “passenger” kelimelerinin kısaltmalarından meydana gelmiştir.

Ro-Ro gemileri tekerlekli araçların kolaylıkla elleçlenebilmesi için indirme ve bindirme rampaları bulunan gemilerdir. Ro-Ro gemileri genellikle düzenli hat taşımacılığı yapan gemilerdir. Bu gemilerle kendi tekerlekleri üzerinde hareket eden veya ettirilen; daha çok treyler, tır, kamyon, araba ve benzeri tekerlekli yükler, konteyner yükü, paletli yükler ile uzun ve geniş araçlar taşınır. Tır ve kamyon taşıyan gemilere treyler gemisi de denilmektedir.¹⁰

3.3.3. İşletim Yönünden Deniz Taşımacılığı Çeşitleri

Hizmet sektörü içerisinde günümüzde gittikçe önemi artan deniz taşımacılığı işletim yönünden düzenli hat taşımacılığı ve düzensiz sefer taşımacılığı olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.3.3.1. Düzensiz Sefer Taşımacılığı

Düzensiz sefer taşımacılığı tarifersiz taşımacılık olarak da adlandırılmaktadır. Düzensiz sefer taşımacılığı yük olan limanlar arasında yüklerin bir yerden alınıp diğer yere götürülmesi şeklinde ortaya çıkan bir hizmet şeklidir. Bu şekildeki taşımacılık hizmeti yük esas olarak yapılmaktadır. Genellikle maliyetin düşük seviyelerde tutulabilmesi amacıyla, gemi tamamen aynı tür yüklerle ve tam olarak doldurulmak istenir. Bu taşımacılık türünde genel olarak geminin yaptığı seferlerin tekrarı beklenmez, bu sebeple gemiler belirli limanlar arasında düzenli olarak seferler yapmamaktadır. Kısacası bu taşımacılık türünde yüke göre sefer planlaması yapılmaktadır. Yük nerede ise hizmet orada oluşur. Bu taşımacılık türü genel olarak kömür, hububatlar, maden cevheri, şeker, gübre gibi homojen halde bulunan çeşitli yüklerin taşındığı dökme yük taşımacılığına hizmet vermektedir. (Deveci, 2002)

Düzensiz sefer taşımacılığında gemiler belirli bir program dahilinde ve belirli limanlar arasında yük taşımazlar, bu taşımacılık türünde, yüklerin bulunduğu yeri aramak ve istenilen bölgelere sıkıntısız bir şekilde ulaştırmak önemlidir. Bu durumda düzensiz taşımacılığında, deniz işletmeciliği açısından organizasyon yapısı önem kazanmaktadır. Bu çerçevede bu taşımacılık türü güçlü bir istihbarat ağını, yeterli ve elverişli haberleşme olanaklarını ve iyi bir

¹⁰<http://www.yildiz.edu.tr/~fcelik/dersler/dizayn/Ders%20Notlari/2.%20Gemilerin%20Siniflandirilmesi.pdf>

navlun brokerini gerektirmektedir. Diğer taraftan gemi donatanı ile acente ilişkileri düzenli sefer taşımalarındaki gibi çok sıkı olmak zorunda değildir. Genellikle acente atamaları hizmetin doğduğu limanda ve her sefer için ayrı ayrı gerçekleşmektedir (Kayserilioğlu, 2004).

Düzensiz sefer taşımacılığında, gemiler düzensiz olarak farklı limanlar arasında sefer yaptıklarından, ayrıca bazı dönemlerde yük bulamadıklarından ve navlun piyasalarını değişkenlik gösteren yapılarından sebep piyasada standart bir navlun tarifesi de oluşmamaktadır. Bu sebeple düzensiz sefer taşımacılığında taşıma ücretleri değişkenlik göstermektedir. Bunun sonucunda da piyasa da yoğun rekabet yaşanmaktadır (Deveci, 2002).

Düzensiz taşımacılıkta, gemiler çarter parti denilen gemi kira sözleşmeleri ile kiralanabilmektedir. Çarter sözleşmeleri, geminin tamamı veya bir kısmını kiralanarak belirli bir navlun karşılığında denizde yük taşımanın taahhüt edildiği sözleşmelerdir (Çağa ve Kender, 2010).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda gemi kira sözleşmeleri, kiraya verenin belirli bir süre için geminin kullanılmasını, kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmaktadır.¹¹ Bu sözleşme şartlarını içeren gemi kira senetlerinin de gemi kira çarter partisi olarak adlandırıldığı belirtilmektedir.¹²

Günümüz ticaret anlayışı içerisinde ihtiyaçların farklılaşması doğrultusunda gemi kira sözleşmeleri çeşitlere ayrılmaktadır.

Bir geminin, belli bir yükün önceden belirlenen limanlar arasında bir sefer veya birkaç sefer dahilinde hizmet vermek suretiyle taşınmasına ilişkin sözleşmelere sefer çarter partisi (voyage charter) denilmektedir. Bu çarter parti türünde, geminin hem teknik hem de ticari yönetimi donatandadır. Bu sebeple, donatanın yolculuk süresince geminin sefere elverişli olmasından dolayı sorumluluğu devam eder. Kiracı, gemi sahibine kira ücretini öderken, gemi sahibi de geminin tüm masraflarını karşılar (Çağa ve Kender, 2010).

¹¹ Bkz. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 1119.

¹² Bkz. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 1120.

Diğer taraftan geminin belirli bir zaman için taşıtana tahsis edilmesi ve navlunun zaman esası üzerinden kararlaştırılmasına yönelik yapılan sözleşmelere ise zaman charter partisi denilmektedir. Bu tür sözleşmeler tahsis edenin, donatılmış bir geminin ticari yönetimini belli bir zaman dilimi için ve bir ücret karşılığında tahsis olunana bırakmayı üstlendiği sözleşmelerdir. Yani donatan gemisini ve gemi adamlarını, gemiyi işletmesi için 3 ay, 6 ay, 1 yıl veya 2 yıl gibi belirli bir süre için kiracıya tahsis etmektedir (Çağa ve Kender, 2010). Bu charter sözleşmesi belirlenen zaman içerisinde geminin teknik yönetimi donatanda kalmakta iken, sadece ticari yönetimi kiracıya devredilmektedir (İlgin, 1992).

Uygulamada kullanılan bir diğer sözleşme türü de çıplak gemi charter partisidir (Bareboat charter). Bu charter partide gemi personelsiz olarak kiraya verilmektedir. Bu sözleşme ile geminin tüm kontrolü belirli bir süre için kiracıya geminin teknik donanımı ile birlikte devredilmektedir. Geminin hem teknik hem ticari yönetimi kiracıya bırakılmaktadır. Çıplak gemi charter sözleşmesinde donatanın, gemiyi sözleşmede belirlenen şekilde sefere elverişli bir halde kiracıya teslimi ile birlikte gemi üzerindeki bakım ve onarım gibi sorumlulukları sona ermektedir (Kender ve diğerleri, 2014).

3.3.3.2. Düzenli Sefer Taşımacılığı

Düzenli sefer taşımacılığında hizmet sürekli ve düzenli olarak verilmektedir. Bu taşımacılık türü yük esaslı değil, hizmet esaslıdır. Yani yük olsun olmasın gemiler seferlerini belirli bir tarife ve programa göre yaparlar. Ne zaman nereye uğranacağı sefer programlarında önceden bellidir. Bu taşımacılık türünde hizmetin sürekliliği ön plandadır. Gemiler, yeterli yük bulamadıkları zaman bile, programlarını aksatmamak için limanlara uğrarlar. Sefer programından çıkartılan limanlar yükleyicilere ve taşıtanlara önceden duyurulur. Bu taşımacılık türünde gemiler yük bulsun ya da bulmasın seferlerini yapmak zorunda olduklarından düzensiz taşımacılığa göre daha maliyetlidir (Odabaşı, 2010).

Düzenli hat taşımacılığında yükler genellikle heterojen yapıdadır. Bu taşımacılık türünde genellikle ambalajlanmış yükler olarak adlandırılan general kargo yükler taşınmaktadır.

Ambalajlanmış yüklerin hacimleri dökme yüklere göre daha düşük olmasına rağmen daha ambalajlı yükler daha değerlidir.¹³

3.3.4. Yolcu Taşımacılığı

Denizyolu ile yolcu taşımacılığı daha çok düzenli sefer yapan gemilerle yapılmaktadır. Önceden belli plan ve program dahilinde yolcular bir yerden bir yere taşınmakta veya turizm amaçlı uğranacak yerlere uğrandıktan sonra yolculuğa başladıkları yere geri taşınmak suretiyle gerçekleşmektedir. Turizm amaçlı gemiler genellikle kruvaziyer tipi¹⁴ gemilerle yapılmaktadır. Diğer feribot, Ro-Ro, ticari yatlar da genel olarak yolcu taşımacılığında kullanılan deniz araçlarıdır.

¹³akademi.itu.edu.tr/helvaci/DosyaGetir/51785/gmg-dersnotu.pdf

¹⁴Gezi, spor ve eğlence amacıyla önceden belirlenmiş program ve rotada seyir eden deniz turizmi hizmet ticaretinde kullanılmaya uygun içerisinde lüks kamaralar, gazinolar, yüzme havuzları bulunan kıtalararası seyahate elverişli yüksek yolcu kapasitesine sahip gemilerdir.

4. DÜNYA'DA DENİZ TAŞIMACILIĞINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARI

Dünya deniz ticaret filosunun çoğunluğu Yunanistan, Japonya, Almanya, Çin, Norveç, ABD, Hong Kong, Singapur, Güney Kore, Malta ve İngiltere bayraklı gemilerden oluşmaktadır. Bu yüzden ülkemiz vergi teşvik uygulamalarını incelemeden önce deniz taşımacılığında önde gelen devletlerin vergisel teşvik uygulamalarına bakmak faydalı olacaktır.

4.1. Yunanistan Vergisel Teşvik Uygulamaları

Deniz taşımacılığında Yunanistan ilk sırada yer almaktadır. Bunda ülkede uygulanan vergisel teşviklerin önemli bir payı vardır. Baktığımızda Yunanistan'da tonaj vergisi uygulandığı görülmektedir. Bu vergi sistemi deniz taşımacılığının götürü usulü vergilendirilmesi sağlayarak donatanlara önemli bir avantaj sağlamaktadır.

Yunanistan, Avrupa birliği içerisinde tonaj vergisi rejimini uygulayan ilk ülkedir. Tonaj vergisi rejiminin tarihi çok eskilere 1939 tarihine dayandırılmaktadır. Ancak denizcilik sektörüne uygulanan vergi sistemine 1975 yılında geçilmiş ve bu sistem anayasa ile güvence altına alınmıştır. Yani vergi oranları hariç sistemde herhangi bir değişiklik yapmak pek mümkün olmamaktadır. Bu durum ülkenin denizciliğe ne kadar fazla önem verdiğini ortaya koymaktadır (Çelikkaya, 2012). Yunanistan'da tonaj vergisi seçimlik bir hak olup Yunan bayrağı taşıyan gemilerin (romorkör, tarak ve kablo döşeme gemileri dahil) başkaca hiçbir şart aranmaksızın (ikametgah, iş merkezi gibi) gros tonajları esas alınarak ödedikleri tek vergidir. Yani ne işletmelerin gelirleri ne de dağıttıkları kazancın üzerinden gemi satışından elde edilen sermaye kazançları ve buna ilişkin sigorta tazminatları dahil olmak üzere (yabancı bayraklı işletmelerin ülkede ikamet eden kişilere dağıttıkları dahil) herhangi vergi alınmamaktadır. Ayrıca Yunan ve yabancı limanlar arasında veya yalnızca yabancı limanlar ve kruvaziyer gemileri arasında düzenli sefer yapan gemilere, ödenecek tonaj vergisinde % 50 indirim uygulanmaktadır. Yunanistan'da bir Yunan gemi siciline kayıtlı olan gemiler, 6 yaşına

kadar tonaj vergisinden muaf tutulmaktadır (Deloitte, 2015)¹⁵. Yunanistan'da, gemi adamları için diğer sektörlerde istihdam edilenlere göre düşük gelir vergisi oranları uygulanmaktadır.¹⁶

4.2. Japonya Vergisel Teşvik Uygulamaları

Japonya da Yunanistan gibideniz taşımacılığında önde gelen ülkelerden bir tanesidir. Japonya bakıldığında orda da deniz taşımacılığında tonaj vergisi sisteminin uygulandığı görülmektedir. Bu kapsamda Japonya bayrağı taşıyan gemilerin uluslararası taşımacılık faaliyetlerinden elde ettikleri gelir, kurumlar vergisi rejiminden ayrı olarak geminin günlük net tonajına göre vergilendirilmektedir. Japonya'da diğer ülkelerden farklı olarak tonaj vergisi rejiminde kalma süresi beş yıl olup ilk döneme göre gemi sayısının ikiye çıkartılması halinde bu süre beş yıl daha arttırılabilmektedir. Ancak, taahhüdün yerine getirilmemesi durumunda tonaj vergisi ayrıcalığı nedeniyle vergisi ertelenen veya alınmayan gelirler o dönemin kurumlar vergisi matrahına eklenmektedir. Bunun yanında Japon sahipli gemilerin motorlu taşıtlar vergisi indirimli olarak uygulanmaktadır. Yine Japonya'da şirketlerin dağıtmış olduğu kar paylarına yabancı iştirakler için istisna uygulanmaktadır. Japonya, gemi adamlarını genel olarak artan oranlı gelir vergisi tarifesine tabi tutulduğu görülmektedir. Bu yönüyle gemi adamlarına çok büyük bir ayrıcalık sağlamaktadır (Çelikkaya, 2012). Ayrıca belli bölgelerde örneğin tropik bölgelere günlük sefer yapan gemiler için özel amortisman uygulamaları ve gemilerin yenilenmesinden kaynaklı sermaye kazançları için vergi erteleme uygulamaları yapılmaktadır.¹⁷

4.3. Almanya Vergisel Teşvik Uygulamaları

Almanya'da da deniz taşımacılığı şirketleri genel vergi kurallarına tabi tutulabileceği gibi tonaj vergisi rejimine de tabi tutulabilmektedir. Tonaj vergisi rejiminin tercih edilmesi halinde

¹⁵ <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/gx-e-and-r-2015-shipping-tax-guide.pdf>

¹⁶ Düşük seviyedeki mürettebat için %1 diğerleri için %3 olarak uygulanmaktadır.

¹⁷ Japonya'da, denizcilik şirketleri genel olarak efektif oranı %41 (kanuni merkez Tokyo'da ise %42) civarında olan kurumlar vergisi rejimine (kurumlar vergisi, mahalli vergiler ve işletme vergisi) tabi tutulmaktadır. Ancak 2008 yılından itibaren ülke bayrağına kayıtlı gemi sayısını ve gemi adamı istihdamını arttırmak amacıyla tonaj vergisi rejimine geçmiştir (Çelikkaya, 2012).

vergilendirilecek gelir geminin net tonajına ve mali yıl içinde işletildiği gün sayısına göre hesaplanmaktadır. Almanya tonaj vergisi sistemini vergilendirilebilir gelirin belirlenmesi için bir yöntem olarak kullanmaktadır. Bununla, vergilendirilebilir gelir, fiili kazancın (kâr veya zarar) dışında, geminin büyüklüğüne (net tonaj) bağlı olarak bir toplu ödeme olarak hesaplanmaktadır. Normalde, bu yöntemle hesaplanan vergiye tabi gelir, fiili kardan oldukça düşük çıkmaktadır. Böylece önemli bir vergisel avantaj sağlanmaktadır. Tonaj vergisinde süre genel olarak on yıl olarak uygulanmaktadır. Vergilendirilebilir gelirin tonaj vergisine göre belirlenmesi kararı, on yıllık bir süre için bağlayıcıdır, daha önceki herhangi bir yöntem değişikliği mümkün değildir. Bu sayede denizcilik işletmelerinin efektif vergi oranları net gelirlerinin %3 altına düşürülmüştür. Ayrıca uluslararası sefer yapan gemilere sunulan mal ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmektedir. Yine ülke bayrağını taşıyan gemilerde çalışan gemi adamlarına vergi indirimi uygulanmaktadır.¹⁸

4.4. İngiltere Vergisel Teşvik Uygulamaları

İngiltere de diğer tonaj vergisi uygulayan ülkeler gibi vergi yükünün düşürülmesi ve uluslar arası rekabeti sağlamak amacıyla genel vergi sistemlerine bir alternatif olarak denizcilik işletmelerinin kazanca göre değil, geminin net tonajına göre vergilendirilmesine olanak sağlayan tonaj vergisi sistemine geçiş yapmıştır. İngiltere, standart kurumlar vergisi kurallarına ek olarak, Birleşik Krallık'ta stratejik olarak ve ticari olarak yönetilen vasıflı gemileri işleten şirketler ve gruplar tarafından seçilebilecek ayrı bir vergi rejimi uygulamaktadır. Tonaj vergisi rejimine girme seçiminin asgari on yıllık bir süresi vardır. Ancak bu süre uzatılabilmektedir. Tonaj vergisi şirketleri, bu tür işlemlerden elde edilen kazanca göre vergi vermek yerine, işletilen geminin net tonajı üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Bu şekilde nitelikli deniz taşımacılığı şirketlerine karları üzerinden verecekleri vergiden daha düşük bir vergi oranı sağlanmaktadır (Deloitte, 2015).

Tonaj vergisine hak kazanmak için, bir şirket veya grup; Birleşik Krallık kurumlar vergisine karşı sorumlu olma ve kalifiye gemileri işletmek zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanında kalifiye gemiler, Birleşik Krallık'ta stratejik ve ticari olarak yönetilmelidir. Bu şartları

¹⁸ <http://www.deutsche-flagge.de/en/financial-matters/tonnage-tax-1>

yerine getiren firmalar tonaj vergisine hak kazanmaya başladığı tarihten başlayarak, 12 aylık süre içerisinde bir seçim yapmazsa, yeni bir durum ilan edilmedikçe, tonaj vergisine girme fırsatını kalıcı olarak kaybetmektedirler (Deloitte, 2015).

Tonaj vergisi ayrıcalığının yanında deniz taşımacılığına ilişkin bazı mal ve hizmetlerden (15 grt'den az ve eğlence amaçlı olmayan gemiler, ekipman, güvenlik malzemesi, tamir ve bakım, yenileme, hizmet sunumu, kiralama, kurtarma, römorkaj ve klavuzluk hizmetleri gibi) katma değer vergisi alınmamaktadır (Çelikkaya, 2012). Gemi adamlarına yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilecek gelirden indirilmesine izin verilmektedir. Ayrıca yıllık amortisman tutarının ertelenmesi ve yenileme yatırım indirimi ayrıcalıkları söz konusudur (Deloitte, 2015).

4.5. Çin Vergisel Teşvik Uygulamaları

Çin Halk Cumhuriyeti ülkesi de dünya deniz ticaret filusunda önemli bir yere sahiptir. Çin Halk Cumhuriyeti, yabancı gemicilik şirketlerine çifte vergileme anlaşması imzalanmış ülke şirketleri hariç olmak üzere %25 oranında kurumlar vergisi uygulamaktadır. 15 Aralık 2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Tayvan'dan doğrudan deniz taşımacılığından gelen nakliye işletmeleri tarafından elde edilen gelir, Çin Ulaştırma Bakanlığından izni alması koşuluyla, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Yabancı yatırımcılara iade edilen kar payları (dağıtılan karlar), yatırım yapılan şirketin temettü beyanında bulunduğu tarihte % 10 oranında stopaj vergisine tabidir. Ancak vergi indirimi, vergi indirimi ile bu oranı daha da aşağı çekmek mümkündür. Çin'in gemi adamları için özel vergi istisnaları veya muafiyetleri yoktur. Genel olarak, Çin'de kalan yabancılar Çin'de fiziksel mevcudiyetleri bir yıldan fazla sürdüyse, sadece Çin kaynaklarından elde edilen gelir üzerinden vergilendirilmektedir. Ayrıca genel KDV mükellefi statüsüne sahip ve uluslararası taşımacılık lisansı sahibi Çinli şirketler uluslararası taşımacılık hizmetlerinin sunumunda KDV'den muaf tutulmaktadır¹⁹(Ernst and Young, 2016).

¹⁹ [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-shipping-industry-almanac-2016/\\$FILE/EY-shipping-industry-almanac-2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-shipping-industry-almanac-2016/$FILE/EY-shipping-industry-almanac-2016.pdf)

4.6. Norveç Vergisel Teşvik Uygulamaları

Norveç de uluslararası taşımacılıkta önemli bir yere sahiptir. Norveç deniz taşımacılığında ileri gitmiş çoğu ülke gibi tonaj vergisi uygulanmaktadır. Tonaj vergisinde kalma süresi on yıl ile sınırlandırılmaktadır. Gemi adamlarına vergi hesaplanmadan önceki gelirleri üzerinden bir indirim hakkı tanınmıştır. Gemi adamının hizmete giren bir gemide ilk işine sahip olması ve çalışmanın mali yıl boyunca en az 130 gün sürmesi halinde indirim yapılır. İndirim, hizmette olan gemilerde kazanılan gelirlerin % 30'una, en fazla 80.000 Norveç Kronu (8,953 EURO ve 9,908 ABD doları) kadardır. Diğer yandan finansal gelirler %28 oranında stopaja tabi tutulmaya devam etmektedir. Ayrıca dağıtılan kâr payları üzerinden %25 stopaj yapmaktadır, ancak bu oran genellikle ilgili vergi anlaşmasına bağlı olarak indirilmektedir. Nitekim 2004 yılı itibarıyla AB bölgesindeki şirketlere dağıtılan kârlar üzerinden ya da Avrupa Ekonomik Bölgesinde stopaj yapılmamaktadır. Bir tonaj vergisi ile vergilendirilmiş şirket, şirketin nitelikli gemilerinin²⁰ işleyişi ile yakından ilgili faaliyetlerde bulunabilir, ancak ana kural olarak, rejimin kapsadığı bir şirket tarafından başka ticari faaliyetlere izin verilmez. 2007 yılında izinli faaliyetler ve özellikle varlıklar, tonaj vergisi rejimi dışındaki gruplarla ilgili şirketler için stratejik ve ticari yönetim ile günlük teknik operasyonları ve bakımı içerecek şekilde genişletilmiştir. Bu aynı zamanda grupla ilgili yabancı şirketler ve kontrollü yabancı şirketler faaliyetlerini de içermektedir (Ernst and Young, 2016).

4.7. Güney Kore Cumhuriyeti Vergisel Teşvik Uygulamaları

Güney Kore Cumhuriyetinde deniz taşımacılığına yönelik en önemli vergisel teşvik tonaj vergisi uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sayede denizcilik şirketleri mevcut vergi sisteminin karmaşıklığından çıkarılarak sabit vergiye tutulmaktadır. Bu sistemde diğer ülkelerde olduğu gibi benzer vergisel avantajlar sağlanarak vergi, geminin net kayıtlı tonajı

²⁰ Nitelikli gemilerin tanımı, esas olarak uluslararası ticaret taşıyan yolcu ve / veya kargodaki gemileri kapsamaktadır. Buna ek olarak, çapa taşıma römorkör tedarik gemileri, platform tedarik gemileri ve sismik gemiler gibi yardımcı gemilere de izin vermektedir. Özel kurallar römorkörler için geçerlidir. Ayrıca, müdahale gemileri gibi girişimci gemiler de dahildir. Denetim, bakım ve onarım gemileri; vinç gemileri; ve diğerleri arasında kablo ve boru döşeme gemileri de vergi istisnasına dahildir.

üzerinden alınmaktadır. Diğer taraftan tonaj vergisi uygulama süresi beş yıl ile sınırlı tutulmaktadır (Çelikkaya, 2012).

4.8. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergisel Teşvik Uygulamaları

ABD’de deniz taşımacılığına sağlanan en önemli teşvik seçimlik hak olarak sunulan tonaj vergisi sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu teşvik sadece uluslararası ticarete kullanılan ABD bayraklı gemileri ve bunlara ilişkin ikincil faaliyetleri kapsamaktadır. yararlanabilmektedir. Tonaj vergisi geminin günlük gelirinün işletildiği gün sayısı ile çarpılması suretiyle bulunan tutara uygulanmaktadır. Tonaj vergisine tabi tutulan gelirden başka bir vergi alınmamaktadır. Dağıtılmayan karlar ve yabancı iştiraklerden elde edilen bazı kira gelirleri vergi ertelemesine tabi tutulmaktadır. Yerli şirketler sermaye yenileme fonundan (gemi yenileme, ilave gemi alımı, yeni gemi inşası gibi) yararlanabilmektedir. Gemi adamlarının ücretlerinden sadece federal gelir vergisi stopajına alınmaktadır.²¹ Ayrıca, ABD bayraklı gemiler için özel amortisman uygulaması yapılmaktadır. ABD bayraklı gemiler 10 yıllık amortisman tabi bir hayat (yani, maliyet toparlanma süresi) için hak kazanabilirken, yabancı bayraklı gemilerin 18 yıllık amortismanlı bir ömrü bulunmaktadır (Ernst and Young, 2016).

4.9. Hong Kong Vergisel Teşvik Uygulamaları

Çin’in özel bir idari bölgesi Hong Kong da dünya ticaret filusunda önemli bir yere sahiptir. Hong Kong şeffaf ve uygulanabilir hukuk sistemi, uluslararası denizcilik kurallarını uygulamadaki kolaylıkları ve düşük kayıt maliyetleri ile deniz taşımacılık şirketleri açısından tercih edilen bayrak konumundadır. Bu anlamda dünyanın vergi cenneti ülkelerinden biri olarak kabul görmektedir. Hong Kong’da da maktu bir kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı uygulaması olduğu görülmektedir. Hong Kong bayrağı taşıyan gemilerin uluslararası işletilmesinden doğan kazançlar vergiden istisna tutulmaktadır. Ayrıca çeşitli hizmetler

²¹ Gemi adamlarının hastane masrafları ve ayakta tedavi masrafları ücret sayılmamakta ve stopaja tabi değildir.

üzerinden (sicil terhis belgesi, kayıt yenilenmesi gibi) alınan ve genellikle 100 USD tutarında cüzi harçlar söz konusudur (Çelikkaya, 2012). Gemi adamı ücretleri vergiye tabi tutulmaktadır.²² Ancak ülkede bir yılda toplamda altmış günden az, birbirini takip eden yılda 120 günden az kalan mürettebat için vergi muafiyeti uygulanmaktadır. Ayrıca denizcilik işletmelerine ve gemi inşa sanayine yönelik yatırım indirimi teşviki uygulanmaktadır (Ernst and Young, 2016).

4.10. Singapur Vergisel Teşvik Uygulamaları

Singapur'da belirli vergi teşvikleri bulunmadığında, kurumlar vergisi standart oranı şu anda % 17'dir. Gelirin ilk 10.000 ABD dolarının yüzde yetmişi ve bir sonraki ABD dolarının % 50'si vergiden muaftır. Gelirin 300.000 ABD dolarını aşan kısmı % 17'lik standart oran üzerinden tamamen vergilendirilmektedir (Ernst and Young, 2016).

Singapur'da gemilerin sicil işlemleri hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Geminizi Singapur bayrağı altında kaydetmenin çeşitli avantajları vardır. İlgili tüm belgelerin eksiksiz teslim edilmesi üzerine bir gemi iki saat içinde kaydedilebilmektedir. Yabancı bir limanda bir geminin teslimini kolaylaştırmak için önceden kayıt tesisleri de mevcuttur. Singapur'da da tonaj vergisi uygulanmaktadır (Deloitte, 2015).

Singapur'da denizcilik sektörü için tüm vergi teşvikleri Denizcilik Sektör Teşvik Programı (MSI) programı kapsamında üç kategoride düzenlenmiştir. Uluslararası denizcilik operasyonları kapsamında yer alan kuruluşlar Singapur menşeli mal alım satımını veya inşaatını finanse etmek için alınan nitelikli yabancı kredilerle ilgili olarak yapılan nitelikli ödemelerde otomatik stopaj vergisi muafiyetinin yanı sıra belirli belirlenmiş nakliye gelirleri üzerindeki vergi muafiyetinden faydalanmaktadır.²³ Ayrıca 17 Şubat 2012'den bu yana, gemilerin kullanımı için yerleşik olmayanlara (Singapur'daki daimi kuruluşlar hariç) tüm

²² Maaşların vergi gideri, net ücretlendirilebilir gelirin (değerlendirilebilir gelirden daha az kesinti ve indirimler) % 2'den % 17'ye veya % 15'lik sabit bir orana kadar kademeli oranlarda daha düşük tutulmaktadır.

²³ Yolcuların, postaların, hayvanların veya eşyaların taşınması, çekilmesi veya kurtarılması işlemleri, gemi tüzüğü veya gemilerin kullanımı için Singapur kayıtlı bir geminin işletilmesinden (Singapur limanının sınırları dışında) kaynaklanan bir nakliye kuruluşunun geliri Offshore petrol veya gaz faaliyeti için kullanılan bir tarak gemisi, sismik gemi veya gemi olarak gemi, vergiden muaftır.

bareboat, sefer ve zaman çarteri ödemeleri Singapur stopaj vergisinden muaf tutulmaktadır (Deloitte, 2015).

Gemi ve konteyner kiralama kuruluşları imtiyazlı vergi oranlarına tabi tutulmaktadır. Gemilerin finansal kiralamalarından elde edilen gelir de dahil olmak üzere gemi kiralayanlar için tam vergi muafiyeti uygulanmaktadır. Ayrıca öngörülen belirli nitelikteki gelirlerde (örneğin onaylı nakliye yatırım yönetimi faaliyetleri, onaylı konteyner kiralama faaliyetleri vb. gelirlerinde) % 5 veya % 10'unun vergi imtiyazı uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra denizciliğin finanse edilmesi için alınan nitelikli yabancı krediler için yapılan nitelikli ödemelerde stopaj vergisi muafiyeti mevcuttur. Gemi yönetimi, gemi acentesi ve nakliye navlun / lojistik hizmetleri; gemi brokerliği ve forward navlun sözleşmesi ticareti gibi nitelikli kurumsal hizmetler % 10'luk bir imtiyaz vergisine tabi tutulmaktadır.²⁴

4.11. Malta Vergisel Teşvik Uygulamaları

Malta dünyada en çok tercih edilen bayraklardan biridir. Bunda en önemli etken bayrakta bulunanlara önemli vergisel avantajlar sağlamasıdır. Bu noktada kolay bayrak ülkesi olarak kabul edilmektedir.

Malta'da diğer önemli vergisel teşvikler sunan ülkeler gibi tonaj vergisi sistemini uygulamaktadır. Malta'da denizcilik işletmeleri tarafından denizcilik faaliyetinden elde edilen gelir ayrı hesaplarda gösterilerek, kayıt ve tonaj vergileri ödenmek şartıyla gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Aynı şekilde hisse senetleri ve menkul kıymetlerin çeşitli şekillerde elden çıkartılmasından elde edilen gelir de vergiden istisnasına dahil edilmektedir. Tonaj vergisine tabi bir geminin satışından ya da bu gemiye ilişkin hakların devrinden elde edilen gelir (finansmanı dahil) gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ülke dışında çalışan gemi adamlarının gelirleri %15 oranında vergiye tabi tutulurken Malta şirketlerinde çalışanlar için herhangi bir vergi ödemesi söz konusu değildir. Malta'da yerleşik olamayanlar tarafından sahip olunan gemiler ile yapılan yük ve yolcu taşımacılığından elde edilen gelir, ilgili

²⁴ <https://www.mpa.gov.sg/web/wcm/connect/www/4d484c35-9eb5-4afd-87dd6d06641e53f6/Factsheets+on+Tax+Changes+and+Maritime+Manpower.pdf?MOD=AJPERES>

ülkenin Malta gemilerine benzer bir istisna tanınması halinde vergiye tabi değildir. Yine Malta bayraklı gemilerde kullanılan makine ve teçhizatlar, tamir, bakım ve onarımları için vergi indirimi uygulanmaktadır (Çelikkaya, 2012; Deloitte, 2015).

5. TÜRK DENİZ TAŞIMACILIĞINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLER

Türkiye’de deniz taşımacılığına yönelik vergisel teşvikler farklı kanunlarda çeşitli şekillerde yer almaktadır. Bu kanun ve ilgili mevzuatları genel olarak şu şekilde sıralayabiliriz:

- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 5897 Sayılı Kanun
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2581 Sayılı Kanun
- 6770 Sayılı Kanun

5.1. Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kapsamında Vergisel Teşvikler

Gemilerin hangi bayrağı taşıyacağı ve bu sayede gemilerin tabi olduğu düzenlemeleri kayıtlı oldukları gemi sicilleri belirlemektedir. Gemi hangi ülkenin bayrağını taşıyorsa oranın getirmiş olduğu yükümlülüklerle de katlanmak zorundadır. Bu noktada donatanın yapmış olduğu ticari faaliyetler neticesinde ortaya çıkan vergiler ile faydalanacağı teşvikler gibi hususların durumunu geminin taşıdığı bayrak doğrudan etkilemektedir. Taşıdığı bayrak sayesinde donatanın elde edeceği çeşitli teşvikler veya ödeyeceği vergiler gibi hususlar ise ticari rekabet açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple, devletler tarafından denizcilik sektörüne sağlanan vergi teşvikleri donatanların bayrak seçimi konusundaki kararlarını doğrudan etkilemektedir (Yüceer, 2000). Bu çerçevede deniz taşımacılığında Türk bayrağının kullanımının artırılması, ülkemiz denizciliğinin geliştirilmesinin ve ekonomiye katkısının artırılması amacıyla milli sicilin yanında ikinci bir sicil olarak Türk Uluslararası Gemi Sicili oluşturulmuştur.

1999 yılında yürürlüğe giren 4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu”¹ ile Türk denizciliğinin geliştirilmesinin hızlandırılması ve ekonomiye katkısının artırılması amaçlanmıştır. Söz konusu kanunda belirtilen amaçları gerçekleştirmek üzere Mülga Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde, İstanbul’da Türk Uluslararası Gemi Sicili oluşturulmuş ve Kanunun uygulamasına yönelik Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği² çıkarılmıştır. Bu sicil kolay bayrak kavramının sonucunda ortaya çıkmıştır. Donatanlar gemi ve yatlarının Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirerek, gemi ve yatlarla sağlanan avantajlardan faydalanmaktadır. Dolayısıyla bu sicilin doğrudan doğruya veya dolaylı mali kolaylıklar sağlaması kolay bayrak kavramı sonucudur (Alpürk, 2000).

Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’nda denizciliğimizin ve ekonomimizin geliştirilmesine katkıda bulunmak adına TUGS’a kayıtlı gemiler ile yatların devir işlemleri ve işletilmesinde kolaylık sağlamak amacıyla önemli vergisel düzenlemeler bulunmaktadır (Yetkiner, 2006).

Bu düzenlemelere Kanun’un 10. ve 12. maddelerde yer verildiği görülmektedir. Kanun’un 10. maddesinde; TUGS’a kayıtlı gemilerde ve yatlarda istihdam edilen gemi adamlarının Türk sosyal güvenlik ve bireysel ve toplu iş hukuku mevzuatına tabi olacakları ifade edilmektedir. Diğer taraftan 12. Maddesinde ise mali hükümlere yer verilmektedir.

Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu esasen; Milli Gemi Sicilinde (MGS) yer alan vergisel yükümlülükleri hafifleterek yabancı bayrak altında faaliyet gösteren gemi ve yatların Türk gemi siciline çekilmesini teşvik etmek amacıyla çıkarılmıştır. Bu kanun ile tonaja ve yıllara bağlı olmak üzere çeşitli vergisel muafiyet ve istisnalar getirilmiştir (Kurt, 2014).

Günümüz piyasa koşullarında Türk deniz ticaret filosunun güçlendirilmesi ve korunması anlamında, donatanları Türk bayrağında tutmak ve yabancı bayrak altında faaliyet gösteren gemi ve yatları kendi bayrağımıza çekmek büyük önem taşımaktadır. Çıkarılan kanun ile

¹ Bkz. 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete.

² Bkz. 23.06.2000 tarih ve 24088 sayılı Resmi Gazete.

donatanlara sağlanacak bir takım vergisel teşvikler sayesinde yabancı bayrakta bulunan gemi ve yatların Türk bayrağı çekmesi mümkün olabilmektedir (Kurt, 2014)

4490 sayılı kanunun 12. Maddesi ile TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi ile yine bu sicilde başkası adına devredilmesi halinde ortaya çıkan kazançlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisna tutulmuştur (Yetkiner, 2006).

Buna göre TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince yapılması halinde gelir vergisine, faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince yapılması halinde ise kurumlar vergisine tabi değildir. Bahse konu bu istisnalar suda hareket eden motorlu ya da motorsuz her türlü araca değil, sadece gemi ve yatlarla tanınmıştır (Çelikkaya, 2012).

4490 sayılı kanunun 4. ve 5. maddelerindeki hükümlere göre:

- Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte milli gemi siciline kayıtlı olan gemi ve yatlar,
- Yurt içinde inşa edilen gemi ve yatlar,
- Yurt dışından ithal edilecek 3000DWT'nin³üzerindeki gemiler ile 300grostonun⁴ üzerindeki özel maksatlı ve özel yapılı gemiler,

TUGS'a tescil edilebilmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere kanun vermiş olduğu istisnalardan faydalanmayı sınırlandırmış olup, bu kriterleri taşıyan gemi ve yatların işletilmesi veya başka bir kişiye devredilmesi durumunda sağlanan kazançlar istisnaya tabi tutulmaktadır.

Anılan maddelerden anlaşıldığı üzere TUGS'a tescil edilmek amacıyla ithal edilecek olan gemiler için belli bir tonaj zorunluluğu getirmiştir. Diğer taraftan bu zorunluluk sadece ithal edilecek olan gemileri kapsamakta olup, Milli Gemi Siciline kayıtlı olan gemiler ile

³DWT: Bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamını ifade eder. (TUGSK. m. 2/g.)]

⁴GT: Geminin güverte altı ve üstü bütün kapalı yerlerinin hacmini (2.83 m³=1 gros tonilato) ifade eder (4490 S.K. m. 2/g).

Türkiye’de üretilen gemilerde bu anlamda bir tonaj zorunluluk bulunmamaktadır. Gemiler tonaj bakımından bir sınırlandırmaya tabi tutulurken yatlar⁵ ise kanunda verilen tanımı sebebiyle ayrı bir sınırlandırmaya tabi tutulmaktadır. Kanuna göre yatların TUGS’ a kayıt edilmesi için öncelikli şart ticari yat olmalı ve toplam taşıma kapasitesi otuz altıyı geçmemelidir (Kurt, 2014).

Diğer taraftan yurtdışından ithal edilecek yatlar ise TUGS’a tescil edilmeyecektir. 4490 sayılı Kanun bilindiği üzere 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun yat turizmi ile ilgili hükümlerini saklı tutmaktadır. Böylece turizmi koruma amacı ile TUGS’a kaydedilecek yatlarla bir sınırlama getirilmiştir (Kurt, 2014).

Gelir İdaresi Başkanlığının 19.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 KVK-6-7168 sayılı özelgesinde; 4490 sayılı Kanun ile getirilen vergisel teşviklerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar için geçerli olduğundan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsa bile, kılavuz botlarının 4490 sayılı Kanun’un 2. maddesinde tanımlanmamış olması nedeniyle, bu botlarının işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmadığı belirtilmektedir. Buradan anlaşıldığı üzere 4490 sayılı Kanun’da tanımına yer verilmemiş olan deniz araçlarının TUGS kaydı yapılırsa bile bu kanunla verilen vergisel teşviklerden yararlanmayacağı anlaşılmaktadır (Dolbun, 2016).

TUGS kanunu ile getirilen avantajların vergisel hükümler içermesi nedeniyle burada tanınan istisnanın şartları 5520 sayılı KVK’ya ait 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği’nde⁶ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne göre; 4490 sayılı Kanun’la oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili’ne kayıtlı olan gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde

⁵ Yat: Yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı otuzaltıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonlato belgelerinde "Ticari Yat" olarak belirtilen deniz araçlarıdır (4490 SK. m. 2/b).

⁶03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde ise kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Buradan anlaşıldığı üzere TUGS'a tescil edilen gemiler ve yatların işletilmesi ile sağlanan kazançlar, dar mükellefler dahil olmak üzere, faaliyetin yürütüldüğü mükellefiyete göre gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır (Teksoy, 2011).

Gelir İdaresi Başkanlığının 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı özelgesinde belirtildiği üzere; TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların devir halinde istisnadan yararlanılabilmesi için, devir sonrasında da anılan sicile kaydın devam etme zorunluluğu bulunmaktaydı. Yani devir halinde istisnadan yararlanılabilmek için, devir sonrasında da TUGS kaydının devam etmesi gerekmektedir. Ancak 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla⁷ 4490 sayılı Kanununda değişiklik yapılarak bu zorunluluk ortadan kaldırılmıştır.

Bu sayede yapılan değişiklikle devir kazançlarına uygulanan vergi istisnası, TUGS'dan terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanacaktır. Ancak yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki TUGS'a kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle TUGS'a kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranmaktadır. Diğer taraftan 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği'nde, Türkiye'de üretilen veya inşa edilen, TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi şartı aranmaksızın bunların devri sonucu sağlanan kazançların istisna tutulacağını belirtmektedir. Bu durum yerli üreticilere önemli bir destek imkanı oluşturmaktadır. Buna göre ülkemizde üretilen gemi ve yatların tersane adına tescil edilip satışından edilen kazançlarda istisnadan faydalanabilmir (Gökçen, 2002).

Görüldüğü üzere Türkiye'de inşa edilmemiş bir geminin TUGS kaydı yapıp işletilmeden, devredilmesi halinde ise istisnadan faydalanamayacaktır. Yani ülkemizde inşa edilmeyen

⁷ 27.01.2017 tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gemilerin devrinde istisnadan yararlanılabilmesi için TUGS'a kayıtlı olması ve geminin işletilmesi de gerekmektedir. Tebliğ'deki bu işletilme şartı 4490 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde belirtilen denizcilik sektörünün teşvik edilmesi konusu ile yakından ilgili olduğu görülmektedir (Dolbun, 2016).

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238 sayılı özelgesinde; TUGS' a kayıtlı geminin hurdaya ayrılarak satılması karşılığında elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmeyeceği ifade edilmektedir.

Yine 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün olmayacağı belirtilmektedir (Hepaksaz ve Öz, 2009).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesinin 3. fıkrasına göre, iştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin ve istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir. Bu kapsamda istisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen gelirlerden, bu faaliyete ilişkin giderlerin çıkarılması suretiyle istisnaya tabi kazancın belirlenmesi önemlidir (Dolbun, 2016).

Şirketlerin gemi işletmeciliği dışında başka alanlarda da faaliyet gösteriyor ise bu faaliyet ilişkin gelir ve gider hesaplamaları TUGS hesaplamalarından ayrı bir hesapta takip edilecek ve gelir ve giderler TUGS kapsamında istisna yapılacak işlemlerde hesaba katılmayacaktır. TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar oluşması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün olmayacaktır. Aynı şekilde,

gemiye ait amortisman ve itfa payları dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler de, istisna dışında elde edilen kazançlardan mahsup edilmeyecektir⁸(Kurt, 2014).

Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yer alan 25.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305 sayılı özelgede; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin satışından satış bedelinin tahsiline kadar doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirileceği, ancak tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir. Yani geminin satış faaliyeti kapsamı dışında kalan kur ve vade farkları kurumlar vergisinden istisna edilmeyecektir.

5520 sayılı KVK'ya istinaden çıkartılan 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliğinde; deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirildiği ve bu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edileceği belirtilmektedir. Diğer taraftan, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirinin istisnaya tabi olmayacağı ifade edilmektedir. Yine aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığının 10.03.2017 tarih ve 62030549-125[6-2015/225]-69775 sayılı özelgesinde özete; navlun sözleşmelerinde geminin kiralanmasının taahhüdünün değil, eşyanın taşınmasının taahhüdünün verildiği, TUGS yönetmeliğine göre çıplak kiralama kapsamındaki gemilerin ve yatların TUGS'a kayıt edilemeyeceği belirtilerek, çıplak kiralama sözleşmesi kapsamında elde edilen kazançların, 4490 sayılı Kanunun kapsamında istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir.

TUGS Kanunu kapsamında TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre istisna sadece gemilerde çalışan personeli kapsamaktadır. Yani şirketlerin gemide çalışan personeli dışındaki diğer personeline

⁸Bkz. 5520 sayılı KVK'ya ait 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği

(yönetici, ofis memuru gibi) yapılan ücret ödemeleri bu istisna dışında tutulmuştur(Çelikkaya, 2012).

TUGS'a kayıtlı gemilerin deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için zorunlu olarak gemide bulundurulması gereken gemide malzeme ve sabit kıymetlerden ihtiyaç fazlasının satılması halinde elde edilen kazançlar da istisnadan faydalanabilecektir.⁹

1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliğine göre, TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kar payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Yani kazançların ortaklara dağıtılması halinde bu durumunun işletme ile ilgisi bulunmadığından söz konusu kazançların menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi yerinde olacaktır (Gezgin, 2001). Diğer taraftan tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak ve elde edilen kar payları iştirak kazançları istisnasından faydalanacaktır.

TUGS Kanunu 12. Maddesinin ikinci fıkrasında; TUGS'a kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi, gemi kira, zaman çarteri ve tüm navlun sözleşmelerinin damga vergisine ve harçlardan istisna edileceği ve bu işlemler nedeniyle alınacak paraların da banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi olamayacağı belirtilmesinde rağmen, ilerleyen fıkralarda yıllık tonaj harcı ve kayıt harcı gibi TUGS için bazı harç yükümlülükleri getirilmiştir (Hepaksaz ve Öz, 2009).

Kayıt harcı; TUGS'a kayıt edilmeden önce yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olup, harç yatırılmadan tescil işlemi yapılmamaktadır. Gemilerden kayıt harcı olarak 10.000 ABD Doları karşılığında Türk parasına ilave her bir net ton için 1 ABD Doları karşılığı Türk

⁹ Bkz. 5520 sayılı KVK'ya ait 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği.

Lirası alınmaktadır. Yatlarda ise 5.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirası maktu kayıt harcı olarak alınmaktadır¹⁰.

Yine gemilerden ve yatlardan yıllık tonaj harcı uygulaması olarak, Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitler halinde, TUGS'a kayıtlı olduğu her takvim yılı için her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası alınmaktadır.¹¹

Esasen yıllık tonaj harcı TUGS kanunu ile getirilen vergisel teşviklerin karşılığı olarak alınmaktadır. Böylece faaliyet kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi ile uyumlu olarak vergileme basitliğinin sağlanması amaçlanmaktadır (Hepaksaz ve Öz, 2009).

Bu harçlar için alınacak ABD Dolarının Türk Lirası karşılığının hesabında; TUGS tescillerinde tescil tarihi, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ise ödemenin yapıldığı gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na tespit ve ilân olunan döviz satış kuru esas alınmaktadır. Ayrıca, TUGS'a kayıtlı gemi ve yat doğrudan veya çift (dual) klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı ise bu harçlar için tespit edilen bedellerde %50 indirim yapılmaktadır. Bu durum Türk Loydu'nu desteklemek için önemli bir husustur (Kurt, 2014).

Görüldüğü üzere TUGS deniz taşımacılığına önemli vergisel teşvikler sağlamaktadır. Bu noktada sağlanan vergisel teşviklerin filomuza nasıl etkilediğine bakmak yerinde olacaktır.

Aşağıda yer alan Tablo 5.1.'de deniz ticaret filomuzun sicil durumuna göre yıllara göre değişimi gösterilmektedir. Tablo 5.1.'e bakıldığında TUGS'a kayıtlı gemi sayısının 2000 yılından bu yana 2 kattan fazla arttığı görülmektedir. TUGS'a kayıtlı gemi sayısı zaman içerisinde artarken milli gemi siciline kayıtlı gemi sayısı ise düşüş göstermiştir.

¹⁰ Bkz. 4490 sayılı kanun. 2017 yılı sonu itibari ile TUGS'da kayıtlı 1102 adet gemi (2.913.795 net ton) ve 246 yat olduğu düşünüldüğünde yaklaşık 45 milyon TL kayıt harcı tahsil edilmiştir. (Dolar kuru 3 TL olarak alınmıştır).

¹¹ Bu kapsamda son üç yılda toplam 25,7 milyon TL kayıt harcı alınmıştır. Dolar kuru her yılın Ocak ve Temmuz aylarının ortalaması alınarak 2015 yılı için 2,5 TL (Toplam net ton 2.766.893), 2016 için 3,2 (Toplam net ton 2.675.527), 2017 için 3,5 TL (Toplam net ton 2.925.654) olarak alınmıştır.

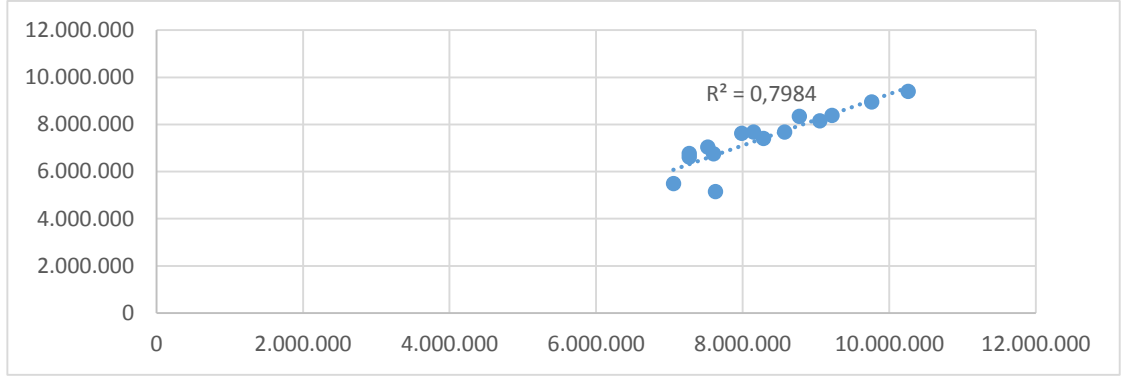
Aşağıdaki şekilde (Şekil 5.1) TUGS'un Türk Bayraklı filonun oluşumundaki dağılımı ve ilişkisi gösterilmektedir. Bakıldığında filonun oluşmasında TUGS'un büyük katkı sağladığı görülmektedir. TUGS ve filonun ilişkisine bakıldığında noktaların doğru üzerinde yakın bir şekilde kümelendiği anlaşılmaktadır. Yine TUGS ile filo analiz doğrusu artan yönde oluşurken, TUGS ile filo arasında tutarlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 5.1. Türk deniz ticaret filosunun yıllara göre sicil bazında gelişimi

YIL	TUGS	MİLLİ GEMİ SİCİLİ	TOPLAM (DWT)
1999	0	10.322.000	10.322.000
2000	3.076.711	6.412.612	9.489.323
2001	5.216.867	4.090.220	9.307.087
2002	5.781.255	2.884.320	8.665.575
2003	5.145.251	2.481.596	7.626.847
2004	5.486.076	1.568.854	7.054.930
2005	6.753.346	849.944	7.603.290
2006	6.612.967	658.083	7.271.050
2007	6.758.218	511.523	7.269.741
2008	7.031.012	490.907	7.521.919
2009	7.674.388	476.200	8.150.588
2010	8.334.764	438.387	8.773.151
2011	8.950.157	808.779	9.758.936
2012	9.399.020	858.607	10.257.627
2013	8.377.285	841.703	9.218.988
2014	8.147.819	904.020	9.051.839
2015	7.676.259	894.551	8.570.810
2016	7.399.411	884.585	8.283.995
2017	7.610.817	377.030	7.987.847

Kaynak: UDHB verileri (150 GT ve Üzeri)

Şekil 5.1. TUGS ile toplam Türk bayraklı filo ilişkisi (1000 Dwt ve üzeri)



Yani tablo ve analizlerden TUGS kanunu çıktığı zamandan günümüze kadar olan sürede, zaman içerisinde mevcut filonun TUGS'a geçiş yaptığı görülmektedir. Mevcut filonun %79'luk kısmı TUGS'a kayıtlı gemiler tarafından karşılanmaktadır. Bu durumda TUGS'un mevcut filoyu Türk Bayrağı altında tutmaya önemli katkı sağladığı anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede 1 ton navlun bedeli ortalama 15 dolar olarak kabul edilirse, 2017 yılında Türk bayraklı gemilerin dış ticaret taşımalarının 36 milyon ton olduğu düşünüldüğünde 540 milyon doların yurt içinde kalması sağlanmıştır. Türk bayraklı filonun da yaklaşık 8 milyon dwt olduğu düşünüldüğünde Türk bayraklı gemiler dış ticaret taşıması olarak yılda ortalama 4,5 sefer (36/8) yapmaktadır. Mevcut filonun kapasitesinin 1 milyon dwt artırılması demek sadece navlun geliri olarak yaklaşık yılda 70 milyon (1*4,5*15) doların ülkemizde kalması demektir. Bu kapsamda deniz taşımacılığına sağlanan vergisel teşviklerin kapsamının genişletilerek mevcut filomuzun güçlendirilmesi büyük önem arz etmektedir.

5.2. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Kapsamında Vergisel Teşvikler

GVK'nun 9.maddesinin 4. Fıkrasına göre; ticaret ve sanat erbabından yani esnaflardan nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Bu muafiyetten faydalanabilmek için, 1 tonilatunun 2,83 m³ olduğu göz önüne alındığında, taşınan yükün 141.5 m³'ü geçmemesi ve deniz aracının motorsuz olması ve bu deniz aracını işletenin esnaf niteliği taşıması gerekmektedir. Bu durumlardan herhangi birinin olmaması halinde muafiyet söz konusu olamayacaktır (Soylu, 2004).

5.3. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Kapsamında Vergisel Teşvikler

KVK kapsamında verilen vergisel teşviklerin genel çerçevesi TUGS kanunundan gelmektedir. Bu kurumlar vergisini ilgilendiren hususlar 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca TUGS Kanununda yer alan vergisel teşvikler içerisinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

5.4. Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu Kapsamında Vergisel Teşvikler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (a) fıkrasında; faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna tutulmaktadır. Yani KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara yapılan söz konusu araçların tesliminde ve tadil, onarım ve bakım hizmetlerinde Kanunun anılan maddesi kapsamında istisna uygulanmamaktadır.

Yine aynı şekilde faaliyetleri kısmen veya tamamen söz konusu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında kendi özel kullanımları için alımlarında ve bu amaç dışında kendi özel kullanımlarına tahsis edilen araçların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler istisna dışında tutulmaktadır.

İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar (gemi, yat, kotra, yüzer platform, filika, cankurtaran salı vb. ile ana motor) girmektedir. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de KDV'den istisna edilmektedir. Ancak sportif eğlence amacına yönelik deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, motorlu paraşüt ve balonlar ile benzerlerinin ve bunların ana motorlarının teslimlerinde bu istisna uygulanmamaktadır (KDV Genel Tebliğ).

Diğer taraftan faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna edilebilmesi için bir takım şartlar aranmaktadır:

- İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler mükelleflere yapılmalıdır. Yani mükellef olmayanlara yapılan teslim ve hizmetler bu kapsamda istisna edilmemektedir.
- İstisnadan faydalanacak mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler olmalıdır.
- İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler, söz konusu araç ve tesislerin imal ve inşasına yönelik olmalıdır (KDV Genel Tebliğ).

Yine KDV Kanununun (13/b) maddesinde, deniz taşıma araçları için limanlarda yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu belirtilmektedir. Buna göre istisnanın uygulanması için hizmetin limanda verilmesi ve deniz araçlarına yönelik olması gerekmektedir. Yani limanda yapılmayan hizmetler deniz taşıma araçlarına için yapılmış olsa bile istisnaya tabi olmazken; limanlarda yapılmış olsa dahi deniz taşıma araçlarına yönelik yapılmayan hizmetler de KDV istisnası uygulanmasından yararlanamamaktadır.

Limana sahalarında yük ve yolcuya verilen yükleme/boşaltma/tahliye ve benzeri hizmetler dahil olmak üzere, deniz taşıma araçları için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Yani deniz taşıma aracına verilen temizlik,

güvenlik gibi hizmetler de istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Bu hizmetlerin gemi ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması veya hizmetlere ilişkin işlem veya ödemelerin acenteler tarafından gerçekleştirilmesi istisna uygulamasını engellemektedir (KDV Genel Tebliği).

Yine 3065 sayılı KDV Kanununun (13/e)maddesinde, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna edildiği belirtilmektedir.

Söz konusu istisna limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi veya genişletilmesi işine yöneliktir. Dolayısıyla istisna kapsamında değerlendirilen işlemlerin ilişkin olduğu faaliyetlerin icrasına yönelik mal alımları da istisna kapsamındadır. Ancak, limanların bütünüleyici parçası olarak kabul edilmeyen malzemeler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değildir (KDV Genel Tebliği).

İnşa, yenileme veya genişletme işini yapanın kiracı, işletme hakkı sahibi veya malik olup olmaması istisna uygulanmasını etkilememektedir. Yani istisna uygulamasından, liman veya hava meydanlarındaki alanları/yerleri, işletici kuruluşlardan kiralayanlar yararlanabilecektir (KDV Genel Tebliği).

3065 sayılı Kanununun (14/1) inci maddesine göre; Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz yolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV'den istisnasına dahil edilmektedir.

Bu kapsamda söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için taşıma işlemlerinin;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona ermesi,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona ermesi,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona ermesi,

şeklinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

Ülkemizde bulunan serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından ülkemiz serbest bölgelerine yapılan taşımalar KDV istisnasına dahil edilmektedir. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki bir yere (diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler) veya ülke içinden ülkemizde bulunan serbest bölgeye yapılan taşımacılık istisnaya tabi tutulmamaktadır (KDV Genel Tebliği).

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere yapılan akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat teslimi kapsamında KDV'den istisna edilmektedir. Yine aynı şekilde uluslararası taşımacılık yapan yerli gemiler ise "yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubesi" olarak düşünülerek bu araçlara yapılan söz konusu akaryakıt, kumanya, teknik ve diğer malzeme şeklindeki teslimler ihracat istisnası kapsamına değerlendirilmekte ve KDV'den istisna edilmektedir (KDV Genel Tebliği).

Yine KDV Kanununun (16/1-a) maddesi ile bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin, ithalat istisnasından yararlanacağı hükmü getirilmiş ve böylece aynı mahiyetteki işlemlerin yurt içinde yapılması veya yurtdışından ithal edilmesi durumlarında farklı vergi uygulamalarının ortaya çıkması önlenmiştir.

5.5. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu Kapsamında Vergisel Teşvikler

2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹² ile Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatılara, hizmet¹³ ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir. Ayrıca, 2009 yılı itibariyle bu

¹²16.07.2003 tarih ve 25170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³ ÖTV (I) Sayılı Genel Uygulama Tebliğinde hizmet gemileri olarak; römorkör, algarina, kablo ve kurtarma gemisi, dalgıç aracı gibi deniz ulaştırmasının diğer hizmetlerinde kullanılan ve yolcu ya da yük gemisi olmayan ticari gemiler ile bilimsel araştırma gemileri sayılmıştır.

kapsama iç sularda faaliyet göstermekte olan kamuya ait yük ve yolcu gemileri, 2012 yılı itibariyle de özel sektöre ait iç sularda faaliyet gösteren yük ve yolcu gemileri de dahil edilmiştir.

Söz konusu kararın uygulama esaslarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığınca 6, 9, 10, 14, 23, 24 ve 26, 31 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği yayınlanmıştır. En son 05/03/2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile tüm çıkarılan tebliğler bir araya derlenmiştir.

Anılan Kararname çerçevesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve DTO'ya kayıtlı¹⁴, kabotaj hattında çalışan, Gemi Adamları Yönetmeliğinde¹⁵ tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ile bu Kararname uygulamasında tanımlanan hizmet gemileri ÖTV'siz yakıt istisnasından faydalanabilmektedir.

Bu düzenlemeler kapsamında anlaşıldığı üzere ÖTV'siz yakıt istisnasından yararlanacak deniz aracının:

- Milli sicillerimizden herhangi birine kayıtlı olması
- Kabotaj hattında çalışması
- DTO'ya kayıtlı olması¹⁶

gerekmektedir. Bu şartları taşımayanlar bu istisnadan faydalanamamaktadır.¹⁷

Diğer taraftan Kararname kapsamında sayılan deniz araçlarının¹⁸ alacağı yakıtların ÖTV'sinin sıfıra indirilmesi için de;

¹⁴Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların sahip olduğu deniz araçları için DTO'ya kayıtlı zorunluluğu bulunmamaktadır.

¹⁵ 31.07.2002 tarihli ve 24832 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ Bkz. dipnot 28.

¹⁷ Milli sicilden terkin edilmesi gereken ancak terkinin gerçekleşmemiş veya gerçekleştirilmemiş deniz araçları, Kararname kapsamında deniz yakıtı alamazlar. Sicil terkinin gerekirken terkin işlemi için Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına müracaat etmemiş olan gemi donatanlarına ait diğer deniz araçlarına (kiralananmış olsa dahi), Kararname kapsamında deniz yakıtı verilmez.

¹⁸ÖTV (I) Sayılı Genel Uygulama Tebliğine göre deniz araçları; kararname kapsamında deniz yakıtı uygulamasından yararlanma hakkına sahip olan Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline kayıtlı kabotaj hattında münhasıran çalışan yük ve yolcu taşıyan tüm gemileri, hizmet gemileri ile ticari yatlar ve balıkçı gemilerini ifade etmektedir.

- Verilen yakıtın miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmesi
- Verilen akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmesi

şartları bulunmaktadır. Yani istisna kapsamında deniz araçlarına verilen yakıt doğrudan vergisiz olarak verilmemektedir. Bu yakıt geminin tankına girdiği takdirde ve jurnaline işlendiği takdirde ÖTV'siz yakıt olarak değerlendirilmektedir.

Aşağıda Tablo 5.2.'de yıllar itibari ile kullanılan ÖTV'siz yakıt miktarlarının ton ve TL bazında değerleri verilmektedir. Tabloya bakıldığında ÖTV'siz yakıt uygulamasının başladığı yıldan itibaren her yıl artarak devam ettiği görülmektedir. İlk yıldan bu yana kullanılan yakıt miktarında %59 artış olduğu anlaşılmaktadır. Yıllık ortalama kullanılan yakıt miktarı yaklaşık 325 bin ton olurken bunun devlete olan maliyeti yaklaşık 454 milyon TL olarak görülmektedir. Yani uygulamanın başlangıcından bu yana yıllık ortalama devlet sektörüne 454 milyon TL'lik yakıt desteği sağlamıştır. Bu destek sektör için büyük bir öneme sahip olsada ÖTV (I) sayılı liste kapsamında tahsil edilen ÖTV miktarı ile karşılaştırıldığında sağlanan desteğin cüzi miktarda kaldığı görülmektedir (Bkz. Tablo 5.3). Ayrıca deniz araçlarına verilen yakıt ÖTV'li olarak piyasa çıkmakta ve gemilerine verildiği takdirde ÖTV'si sıfırlanmaktadır. Bu durumda ÖTV'siz yakıttan KDV alınması durumu ortaya çıkmaktadır. Uygulamanın başladığı yıldan bu yana tahsil edilmeyen ÖTV tutarının yaklaşık %26'sı kadar KDV tahsil edilmiştir. Yine son iki yılda 6,5 milyon TL defter harcı alınmıştır.¹⁹

Tablo 5.2. Yıllar itibari ile ÖTV'si indirilmiş yakıt miktarları

YILLAR	VERİLEN YAKIT (MTON)	TAHSİL EDİLMİYEN ÖTV (TL)
2004	240.800	190.000.000
2005	262.123	246.653.916
2006	283.445	262.828.754
2007	301.621	281.009.987
2008	306.282	308.640.676
2009	310.648	342.473.973
2010	320.751	426.329.678
2011	345.402	484.309.215

¹⁹ 2016 ve 2017 yıllarında ÖTV'siz yakıt alım defteri ve gemi hareket kayıt journali için alınan harç parasıdır.

2012	364.734	554.784.600
2013	353.606	612.537.670
2014	338.860	592.056.617
2015	362.838	622.482.626
2016	379.904	683.319.821
2017	382.911	745.431.737

Kaynak: UDHB verileri

Tablo 5.3. Tahsil edilen ile edilmeyen ÖTV karşılaştırma tablosu

	GİB ÖTV(I) Sayılı Liste Tahsil edilen ÖTV (TL)	Tahsil Edilmeyen ÖTV (TL)	Oran (%)
2013	45.424.207.000	612.537.174	1,35
2014	46.058.683.000	592.056.297	1,29
2015	51.480.985.000	622.481.350	1,21
2016	56.994.713.000	683.319.821	1,20
2017	64.398.331.000	745.431.737	1,16

Kaynak: UDHB ve GİB verilerinden derlenmiştir.

Uygulamanın başlangıcından bu yana gemi cinslerine göre verilen teşvik miktarlarına bakıldığında %44'lük oranla en fazla payı yolcu gemileri ve feribotların aldığı görülmekte olup, destekten en az faydalanan ise %3 ile ticari yatlar olmuştur (Bkz. Tablo 5.4.).

Tablo 5.4. Gemi cinsleri bazında verilen toplam teşvik miktarı (2004-2017)

GEMİ CİNSLERİ	TEŞVİK MİKTARI (TL)
Yolcu Gemileri ve Feribotlar	2.783.437.487
Balıkçı gemileri	1.709.744.140
Römorkörler ve Hizmet Gemileri	624.768.563
Dökme ve Kuru Yük Gemileri	544.119.166
Tankerler	491.983.619
Ticari Yatlar	198.806.217
TOPLAM	6.352.859.232

ÖTV'siz yakıt uygulaması kabotaj hattı taşımacılığına önemli katkılar sağlamıştır. Uygulamanın başladığı yıldan itibaren günümüze kadar taşınan yolcu sayısında %21'lik, araç sayısında %83'lük, yük miktarında %106'lık bir artış sağlanmıştır (Bkz. Tablo 5.5).

Tablo 5.5. Kabotaj'da taşınan yolcu ve araç sayısı ve yük miktarı

YIL	KABOTAJ'DA TAŞINAN ARAÇ	KABOTAJ'DA TAŞINAN YOLCU	KABOTAJ'DA TAŞINAN YÜK (TON)
2004	6.900.922	112.816.094	29.245.436
2005	6.961.643	122.661.230	28.610.288
2006	7.773.689	135.348.554	29.966.939
2007	8.161.999	149.824.929	34.809.367
2008	8.866.797	151.645.639	39.059.186
2009	9.315.772	159.194.370	37.791.767
2010	9.400.735	154.198.088	37.991.041
2011	10.402.917	156.968.095	43.644.483
2012	10.710.645	159.076.921	46.919.387
2013	11.318.561	164.433.679	53.937.938
2014	12.166.505	161.048.004	50.731.578
2015	13.042.399	163.723.544	52.472.668
2016	12.719.301	147.435.529	53.300.216
2017	12.638.289	137.195.691	60.396.079

Kaynak: UDHB verileri

Kısaca özetleyecek olursak hem yük hem yolcu ve araç kabotaj taşımacılığındaki 2004 yılından bu yana olan artışta ÖTV'siz yakıt uygulamasının önemli katkısı olduğu görülmektedir.²⁰

5.6. 5897 Sayılı Kanun Kapsamında Verilen Vergisel Teşvikler

5897 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²¹ ile 2/7/1964 tarihli ve

²⁰ Bkz. Bölüm 5.

²¹ Bkz. 16 Mayıs 2009 tarih ve 27230 sayılı Resmi Gazete

492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifede değişikliğe gidilerek münhasıran deniz taşımacılığı faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçlardan Bağlama Kütüğü için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri harçlardan istisna edilmiştir. Deniz taşımacılığı faaliyetinde kullanılan gemiler, Avrupa Birliği mevzuatına uyumlu gemi tiplerine uygun olarak düzenlenen tonilato belgelerine göre kayıt atına alınarak ruhsatnamelerine “taşımacılık” ibaresi ve “harçtan muaftır” ibaresi ile beraber işlenmektedir. Ayrıca bağlama kütüğüne kayıtlı ve geçerli ruhsatnameye sahip gemi, deniz ve içsu araçları, her türlü gemi sağlık resmi ve fener ücretinden muaf tutulmaktadır.²²

Yine 5897 sayılı kanun ile 18/2/1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanununda yer alan (III) sayılı tarife kaldırılarak özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler MTV’den istisna tutulmuştur.

5.7. Damga Vergisi Teşviki

9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve aynı Kanunun uygulamasına ilişkin yayımlanan genel tebliğler ile düzenleme zorunluluğu getirilen taahhütnamelere damga vergisi istisnası getirilmiştir.

ÖTV (I) Sayılı Genel Uygulama Tebliği uyarınca; ÖTV’siz yakıt uygulamasından faydalanmak isteyen deniz aracı donatanları, yakıt talep taahhütnamesini dört örnek olarak düzenlemek ve ilgili kurumlara teslim etmek zorundadır. Bu taahhütname verildiği anda damga vergisi de yatırılmak zorundadır. Ancak bu taahhütname verildiğinde tahsis edilen yakıt miktarı ya da yıl içerisinde ne kadar yakıt kullanacağı belli olmadığından bu durum donatanın aleyhine bir durum arz etmekteydi. Yapılan düzenleme ile donatanlar açısından zaman ve iş kaybının önüne geçilmiştir.

²²Ayrıntılı bilgi için 25.09.2014 tarih ve 29130 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Bağlama Kütüğü Yönetmeliği 26 ncı maddeye bakınız.

Yine deniz taşımacılığına önemli vergisel teşvikler sağlayan 4490 sayılı TUGS Kanunu Damga vergisine de değinmiştir. Buna göre TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların alımı, satımı, ipoteği, tescili, kredi ve navlun sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

5.8. 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar²³ ile kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artıracak bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması gibi çeşitli amaçlar hedeflenerek bu amaçlara yönelik yatırımların desteklenmesi planlanmaktadır.

Bu kapsamda anılan kararda denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar, yatırımlarda öncelikli konular arasında sayılarak 5 inci bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanması sağlanmıştır. Daha önce denizyolu taşımacılığı 6 yıla kadar, yatırımın %40'ına varana kadar %70 vergi indiriminden yararlanmaktaydı. Yapılan değişiklikle süre 6 yıldan 7 yıla çıkartılmış, yatırımın %50'sine varana kadar %80'lik bir vergi indiriminden yararlanma hakkı verilmiştir. Söz konusu bu yatırımların, 6 ncı bölgede yer almaları durumunda ise bulunduğu bölge desteklerinden faydalanabilmektedir. Buna göre bölge gelişmişlik düzeyi göz ardı edilerek hangi bölgede olursa olsun deniz taşımacılığına yapılan yatırımların vergisel teşviklerden faydalanması sağlanmıştır.

Böylece Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yurt içinden ve yurt dışından temin edilecek yatırım malı makine ve teçhizatlar KDV ve gümrük vergisinden istisna edilmektedir. Ayrıca gelir veya kurumlar vergisi de, yatırım için öngörülen katkı tutarına ulaşmaya kadar indirimli olarak uygulanmaktadır. Vergi indirimi desteği münhasıran teşvik belgesine konu yatırımdan elde edilecek kazançlara uygulanmakla birlikte, 1., 2., 3., 4., 5. ve 6. Bölgelerde yatırım yapan

²³ Bkz. 19 Haziran 2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmi Gazete.

firmalar için, yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar üzerinden uygulanabilmektedir.

Tablo 5.6. Yatırımlarda bölgesel vergi desteği tablosu

Vergisel Desteklemeler		Destek Oran ve Süreleri ²⁴
KDV İstisnası		Var
Gümrük Vergisi Muafiyeti		Var
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	50
	Vergi İndirim (%)	80

Kaynak: Ekonomi Bakanlığı

5.9. 2581 Sayılı Kanun Kapsamında Sağlanan Vergisel Teşvikler

2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun²⁵ ile yurt dışında inşa suretiyle veya hazır olarak satın alınan gemilerle, yurt içinde inşa, tadil veya onarılan gemilerde (yüzer havuzlar dahil) ve bu gemilerin donatım ve seyirlerinde kullanılan makine, teçhizat ve demirbaş ile gemi üretim tesislerinin inşa, tadil, tevsi veya onarımlarında kullanılan makine, teçhizat ve demirbaşlar, ilgili mercilerin müsaadesi şartıyla gümrük vergisi ile ithalde alınan diğer vergi ve resimlerden (damga resmi dahil) muaf tutulmaktadır.

Bu muafiyetten nasıl uygulanacağı 2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkındaki Kanunun Uygulanması Hakkında Yönetmelik²⁶ ile belirlenmiştir. Bu yönetmelik kapsamında ithal edilecek gemilerden Bakanlıkça muteber

²⁴1-5. Bölgelerde yapılacak yatırımlar için 5. Bölge desteği, 6. Bölgede yapılacak yatırımlar için 6. Bölge desteği uygulanacaktır.

²⁵ 21.01.1982 tarih ve 17581 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶ 23.08.2015 tarih ve 29454 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kabul edilen P&I Kulüplerinden biri tarafından yapılmış devamlı P&I sigortasına sahip olması, kabul edilen klas kuruluşlarından birinden şartsız bir şekilde klaslı olması, geçerli bir tekne ve makine sigortasına sahip olması şartlar aranmaktadır.

Tablo 5.7. Türk deniz ticaret filosunun 1980- 2000 yılları arası görünümü

YILLAR	Adet	DWT (1000)
1980	348	1.974
1981	378	2.816
1982	394	3.154
1983	502	5.522
1984	566	6.098
1985	599	5.987
1986	618	5.629
1987	601	5.387
1988	612	5.039
1989	610	4.900
1990	632	5.475
1991	644	5.716
1992	664	6.255
1993	717	7.601
1994	754	8.490
1995	804	9.551
1996	836	10.281
1997	840	9.987
1998	846	10.449
1999	888	10.444
2000	900	10.040

Kaynak: UDHB verileri (300 GT ve üzeri)

Deniz taşımacılığı ülkemizde 1980’li yıllardan itibaren önemi artan bir sektör haline gelmiştir. O zamanlarda sağlanan önemli vergisel teşviklerle deniz taşımacılığımız önemli gelişmeler göstermiştir. 24 Aralık 1980 tarihinde kabul edilen 2361 sayılı kanunla yapılan değişiklikle gemilerin eski veya yeni olmasına bakılmaksızın gemi yatırımlarına % 30 oranında yatırım indirimi uygulanmaya başlanmıştır. Bu sayede ticaret filomuz 1980 yılında 1.974 milyon dwt iken 1981 yılında 2.816 dwt ulaşarak %42’lik artış göstermiştir. Bir sonraki yıl 31 Aralık 1981 tarihinde yapılan değişiklikle bu oran yaklaşık %60 seviyesine

çıkarılmıştır. Yine 2581 sayılı kanunla sağlanan vergisel teşvikler sayesinde filomuz 1980 ve 1984 yılları arasında yaklaşık 3 kat büyümüştür (Bkz. Tablo 5.7).

5.10. 6770 sayılı Kanun Kapsamında Sağlanan Vergisel Teşvikler

Bakanlığımız Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü'nün 27.01.2017 tarih ve 62516309-155.99-E.8261 sayılı yazılarında, 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanununun 29. Maddesinin üçüncü fıkrasında; Türk ve yabancı bayraklı deniz turizmi araçlarının gezi, spor ve eğlence amacıyla kullanılması yolcu taşımacılığı sayılmayacağı belirtilmiş ise de Deniz Turizmi Yönetmeliğinin 4. Maddesinin (o) bendinde ticari olarak kullanılan bir deniz turizmi aracında, gemi adamı ve görevli diğer personel ile sahibi, işletmecisi veya bunların temsilcileri dışında gezi, eğlence ve spor hizmetlerini belli bir ücret karşılığında alan kişilerinin yolcu olarak tanımlandığı ve yine aynı yönetmeliğinin 23. Maddesinde 1. fıkrasında yatların, gezi, spor ve eğlence amacıyla deniz turizmi ticaretinde kullanılmaya uygun, yük, yolcu ve balıkçı gemisi niteliğinde olmayan, taşıdığı yolcu sayısı on ikiyi geçmeyen, kamarası, tuvaleti ve mutfağı olan deniz aracı şekilde tanımlandığı belirtilmiştir.

Yine aynı çerçevede Türk Ticaret Kanunu, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmeliği, Gemi İnşa Yönetmeliği, Ro-Ro Yolcu Gemileri ve Yüksek Hızlı Yolcu Tekneleri Yönetmeliği, Yolcu Gemilerinin Emniyetine ve Gemilerdeki Yolcuların Kayıt Altına Alınmasına İlişkin Yönetmelik vb. denizcilikle ilgili mevzuatta birçok yerde de benzer hükümler ve tanımlar bulunduğundan bahisle gezi, eğlence, spor hizmetlerini alanların yolcu olarak tanımlandığı ifade edilmiş ve yat tanımında da yolcu taşıma işinden bahsedildiği belirtilerek, bir deniz taşıma aracı olan ticari yat ile mevzuata göre yolcu olarak adlandırılan kişilerin taşınması neticesinde gerçekleşen faaliyetin deniz taşıma işi olarak nitelendirilebileceği değerlendirilmiştir.

Bu çerçevede anılan yazı kapsamında yapılan değerlendirme göz önünde bulundurularak çalışmamızda teknelerin Türk Bayrağına geçişine ilişkin hususa değinmek uygun olacaktır.

Ülkemiz karasularında sahibi Türk olup yabancı bayrağa tescil edilen binlerce tekne bulunmaktadır. Bu tekneler birçok farklı nedenle Türk Bayrağı yerine yabancı bayrak çekmektedir. Bu teknelerin yabancı bayrak çekmelerindeki başat aktör vergisel yüklerdir. Bu nedenle Türk bayrağına geçişinin önündeki vergisel dezavantajların kaldırılarak Türk bayrağı çekmelerini teşvik etmek amacıyla Bakanlığımız ile Maliye Bakanlığı tarafından ortak bir çalışma yapılmıştır.

Bu kapsamda anılan teknelere ilişkin vergisel düzenlemeleri de içeren 6770 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²⁷ çıkarılmıştır.

Bahse konu Kanunun 4. maddesi ile, bağlama kütüğüne kayıtlı olan 18 GT den küçük ticari gemi, deniz ve iç su araçları ile özel kullanıma mahsus gemi, deniz ve iç su araçlarının ruhsatnamelerinden her yıl alınan vize harcı kaldırılmıştır. Yani bağlama kütüğü harçları sadece kayıt harcı ile sınırlandırılmıştır. 38. Maddesi ile ise; 27.01.2017 tarihinden önce 8901.10.10.00.11, 8901.10.90.00.11 G.T.İ.P numaralarında ve 89.03 G.T.İ.P tarife pozisyonunda yer alan mallardan yat, kotra, tekne ve gezinti teknelerinin Türkiye'deki gerçek ve tüzel kişilere bedelsiz olarak intikali veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu teknelerin Türkiye'ye ithali ile kayıt ve tesciline ilişkin iş ve işlemler bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden alınacak harçlar hariç, gümrük vergisi dahil her türlü vergi, resim, harç, fon ve paylardan istisna tutularak Türk Bayrağına geçebilmelerine imkan sağlanmıştır. Ayrıca mezkur teknelerin Türkiye'ye ithali öncesi dönemlere ilişkin olarak bunların ediniminden kaynaklı vergi incelemesi veya tarhiyat da yapılmayacaktır.²⁸

Ayrıca 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²⁹ kapsamında 8901.10.10.00.11, 8901.10.90.00.11 ve 89.03 G.T.İ.P numaralarında yer alan mallardan yat, kotra, tekne ve gezinti teknelerinde uygulanacak KDV oranının %1'e, ÖTV'nin sıfıra indirilmiştir.

²⁷27.01.2017 tarihli ve 29961 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁸http://www.ubak.gov.tr/BLSM_WIYS/DTGM/tr/Belgelik/guncel_haber/20170207_102924_64032_1_64480.html

²⁹03.02.2017 tarihli ve 29968 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

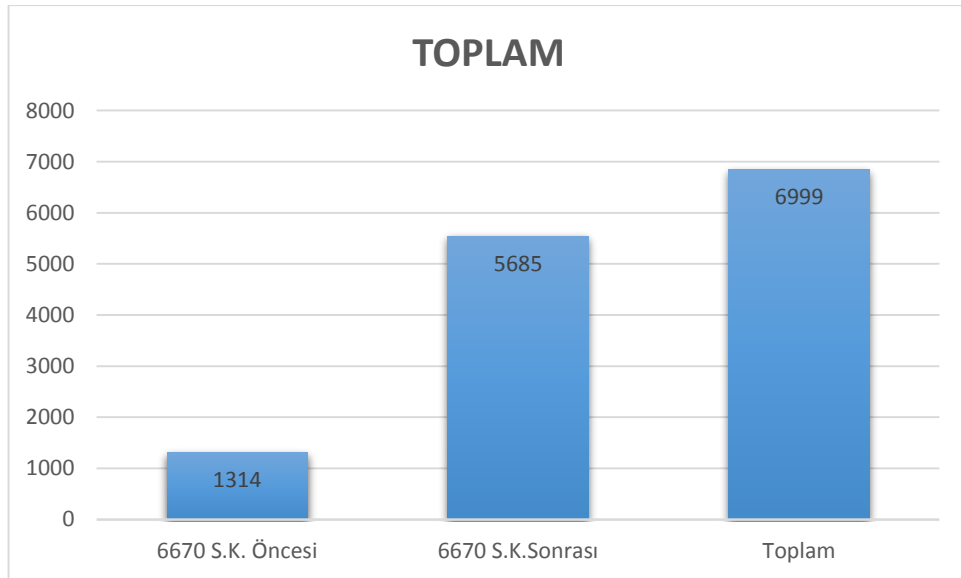
Bu çerçevede söz konusu işlemler 2017/3 sayılı Yurt Dışında Bulunan veya Yabancı Bayrak Çeken Teknelerin Türk Bayrağına Geçişine İlişkin Tebliğ³⁰ hükümleri kapsamında yürütülmektedir.

Tablo 5.8. Türk bayrağı çeken teknelerin bayrak dağılımı

Ülke	6770 S.K. Öncesi	Sonrası	Toplam
A.B.D.	1016	5267	6283
İNGİLTERE	94	153	247
ALMANYA	42	92	134
HOLLANDA	4	45	49
MARSHALL ADL.	4	18	22
AVUSTURYA	12	7	19
FRANSA	7	9	16
PANAMA	12	3	15
DİĞER	123	91	214
TOPLAM	1314	5685	6999

Kaynak: UDHB verileri (09 Nisan 2018 itibari ile)

Şekil 5.2. Türk bayrağı çeken teknelerin sayısı

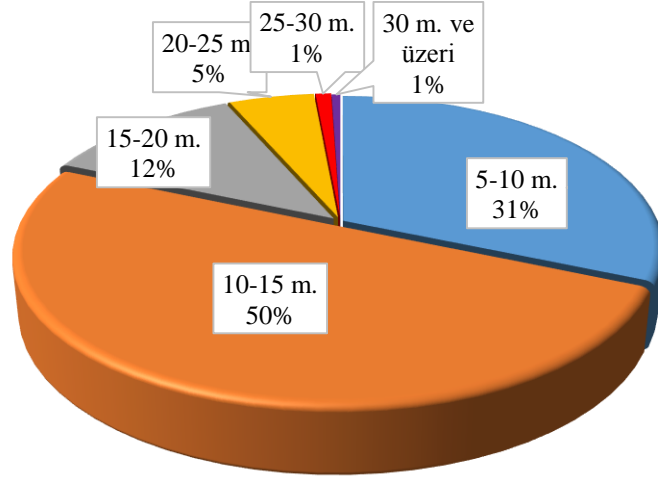


Kaynak: UDHB verileri (09 Nisan 2018 itibari ile)

³⁰ 03.03.2017 tarihli ve 29996 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yukardaki tablo 5.8 ve şekil 5.2’de anılan kanun öncesi ve sonrası Türk bayrağı çeken teknelerin hangi bayraktan geldiği gösterilmiştir. Buna göre toplamda kanundan önce bağlama kütüğüne kayıtlı 1314 adet tekne bulunmakta iken çıkan kanunla verilen vergisel teşvikler sayesinde 5685 tekne daha Türk bayrağına geçiş yapmıştır. Yani bağlama kütüğüne kayıtlı tekne sayısının kısa zamanda %430 artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Tabloya bakıldığında en çok ABD bayrağından geçiş yapıldığı görülmektedir. Türk bayrağına geçen teknelerin yaklaşık %7 sinin ABD bayrağı dışındaki bayraklardan geçiş yaptığı anlaşılmaktadır.

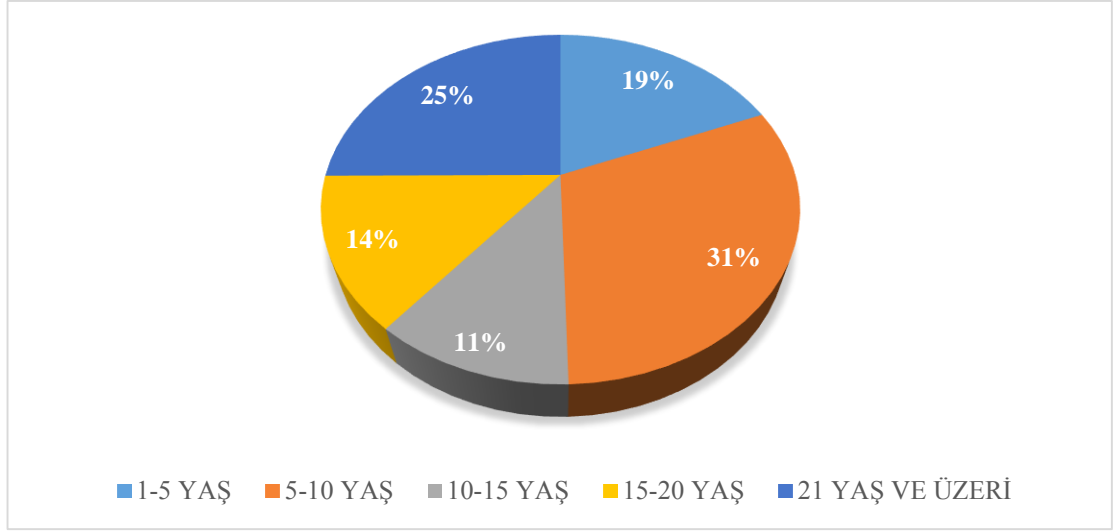
Şekil 5.3. Türk Bayrağı çeken teknelerin boy dağılımı



Türk bayrağı çeken teknelerin boylarına bakıldığında teknelerin yarısı 10-15 metre boyları arasındadır. Diğer taraftan 30 metre ve üzeri tekneler ise %1’lik bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Türk bayrağı çeken teknelerin yaklaşık dörtte biri 21 yaş ve üzerinde, diğer dörtte biri 10-20 yaş arasında iken, yarısı 10 yaş altındadır (Bkz. şekil 5.4).

Şekil 5.4. Türk bayrağı çeken teknelerin yaş dağılımı



Kaynak: UDHB verileri

Söz konusu teknelerin Türk bayrağına geçiş yapmalarının ülke ekonomisine önemli katkısı olmaktadır. Türk bayrağına geçen teknelerin çoğunluğu ABD bayrağından geçiş yapmıştır. Türk bayrağına geçen 5685 adet teknenin ortalama boyu 12,2 metredir. Bu durumda Delaware’de bir tekne için ortalama 900 USD (500 USD Şirket Vergisi + 400 USD Yenileme ücreti)³¹ olduğu düşünüldüğünde $5685 \times 900 = 5.116.500$ USD’dir. Yani 19,4 milyon TL karşılığı döviz yurt içinde kalmıştır.³² Ayrıca anılan teknelerin Bağlama Kütüğüne kayıt edilmesinden $5685 \times 1.863,10 = 10.591.723,5$ TL gelir elde edilmiştir.³³ Toplamda; yaklaşık 30 milyon TL kazanç sağlanmıştır.

5.11. Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergisel Teşviklerin Ülke Bazında Karşılaştırması

Deniz taşımacılığında önde gelen ülkelere bakıldığında deniz taşımacılığına yönelik önemli vergisel teşvik uygulamaları olduğu görülmektedir. Bu uygulamalar arasında denizcilikte önde gelen ülkeler genellikle tonaj vergisi sistemini tercih etmektedir. Tonaj vergisi sistemi deniz taşımacılığının götürü usulde vergilendirilmesini sağlayan ve normalden daha az bir

³¹<http://www.netayat.com/amerikan-bayrakli-yat-ve-tekne-tescil>

³² Dolar kuru 3,8 TL olarak alınmıştır.

³³ 12 metre üzeri teknelerin kayıt harcı 1.863,10 TL’dir.

vergi ödemesine imkan sağlayan bir sistemdir. Bunun yanında deniz taşımacılığına yönelik vergisel teşvik uygulamaları ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir (Bkz. Tablo 5.9).

Tablo 5.9. Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşviklerin Ülke Bazında Karşılaştırması

Vergisel Teşvik Uygulamaları	Türkiye	Yunanistan	Japonya	Almanya	İngiltere	Çin	Norveç	Güney Kore	ABD
Tonaj vergisi sistemi	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓
Tonaj vergisi sistemi süre uygulaması			✓	✓	✓		✓		
Tonaj vergisi kapsamı geniş (Gemi Tanımlamaları)		✓	✓				✓	✓	
Gelir vergisi indirimi	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓
Kurumlar Vergisi indirimi	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Dağıtılan Kar Payları Üzerinden Vergi İstisnası		✓	✓						
Genç Gemilere vergi istisnası		✓							
Gemi Adamı Gelirlerine Damga Vergisi/Stopaj İstisnası		✓			✓				
Hızlandırılmış Amortisman Uygulaması/ertleme			✓		✓				✓
İştiraklerden kira gelirleri vergi erteleme									✓
Kdv İndirimi	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	
Yatırım İndirimi	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓

6. ANALİZ ÇALIŞMASI

ÖTV'siz yakıt uygulaması kabotaj hattı taşımacılığına önemli katkılar sağlamıştır. ÖTV'siz yakıt kullanımı ile kabotajda yapılan taşımacılık arasında nasıl bir ilişki olduğu önemlidir. Bu durumda aşağıda yer alan SPSS¹ (16. versiyon) programı üzerinden yapılan doğrusal regresyon analizi çıktılarına göz atmak faydalı olacaktır.

6.1. Regresyon Analizi

Regresyon analizi, aralarında sebep-sonuç ilişkisi bulunan iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi belirlemek ve bu ilişkiyi kullanarak o konu ile ilgili tahminler ya da kestirimler yapabilmek amacıyla yapılmaktadır.

Regresyon analizi ile, bağımsız (yordayıcı) değişkenin, bağımlı (yordanan) değişkeni ne şekilde etkilediği, bağımlı değişken üzerindeki değişimin ne kadarının bağımsız değişken nedeniyle ortaya çıktığı, bağımsız değişkenin alacağı değerlere göre, bağımlı değişkenin değerinin ne olacağı belirlenmeye çalışılır. Bir yordayıcı değişkenin, bir yordanan değişkenle ilişkisinin incelendiği regresyon analizine, basit doğrusal regresyon denilmektedir. Basit doğrusal regresyon bize normal ölçekle veri toplanmış dağılmış, hakkında aralıklı/oranlı iki değişken arasında test etme doğrusal ilişki olup olmadığını verir. Değişkenlerden biri tahmin, biri sonuç değişkenidir.²

Çalışmamızda şu sorulara cevap aranmaktadır; kabotajda kullanılan ÖTV'siz yakıtın kabotajda taşınan yük miktarı ile araç ve yolcu sayısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi var mıdır ya da ÖTV'siz yakıt kullanımı kabotajda taşınan yük, araç ve yolcularının anlamlı bir yordayıcısı mıdır? Bu kapsamda; uygulamanın başladığı 2004 yılından 2017 yılına (2017

¹SPSS, İngilizce açılımı Statistical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı) olan ve Sosyal Bilimler başta olmak üzere Eğitim Bilimleri, Sağlık Bilimleri ve Fen Bilimleri alanlarında, ayrıca kurum ve kuruluşlar tarafından araştırma yapmak amacıyla da sıklıkla kullanılan bir bilgisayar programıdır.

² <http://w3.balikesir.edu.tr/~bsentuna/wp-content/uploads/2013/03/Regresyon-Analizi.pdf>

dahil) kabotajda yük gemilerinin ÖTV'siz yakıt kullanımı ile taşıdıkları yük miktarı ile yolcu ve araç gemilerinin taşıdıkları yolcu ve araç sayıları ayrı ayrı ele alınmıştır.

6.1.1. Kabotajda Taşınan Araç Ve Yolcu Sayısı İle Kullanılan Yakıt Analizi

Ötv'siz yakıt kullanan gemi cinslerinden yolcu gemileri, feribot ve ticari yatların yolcu ve araç taşımacılığı hizmetinde faaliyet gösterdiği göz önünde bulundurulduğunda, bu gemi cinslerinin kullandığı yakıt miktarının bağımsız değişken ve kabotajda taşınan yolcu ve araç sayısı toplamının ise bağımlı değişken olarak kabul edilerek yapılan analizde enter metodu kullanılarak yıllık kullanılan yakıt değişkeni regresyon modeline dahil edilmiştir (Bkz. Tablo 6.1)

Tablo 6.1. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (I)

Variables Entered/Removed ^b			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	YAKITa	.	Enter

Tablo 6.2.'de regresyon modeli gösterilmektedir. Burada R^2 değeri verilmektedir. Bulunan R^2 değeri 0,563'tür. Bunun anlamı bağımlı değişkendeki (kabotajda taşınan yolcu ve araç sayısı) değişimin %56,3'ü modele giren bağımsız değişken (kullanılan yakıt) tarafından açıklanmaktadır. Yani kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısındaki değişimlerin %56,3' lük kısmı kullanılan yakıttaki değişmeler tarafından açıklanabilmektedir.³

³ R: Yordayan ve yordanan değişkenler arası ilişkinin derecesi. İki değişken arasındaki basit doğrusal korelasyon katsayısıdır. R^2 ise korelasyon katsayısının karesi olup yordayan (bağımsız) değişkenin, yordanan (bağımlı) değişken üzerindeki değişimi açıklama oranıdır.

Tablo 6.2. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (II)

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,750	,563	,526	11828316,205

Tablo 6.3. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (III)

ANOVA						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2161725212879230,000	1	2161725212879230,000	15,451	,002
	Residual	1678908770941380,000	12	139909064245115,000		
	Total	3840633983820610,000	13			

Tablo 6.3'de ANOVA çıktısında regresyon modeli tablosundaki, iki değişken arası ilişkinin derecesini gösteren R değerinin anlamlılığını sınanan sonuçlar gösterilmiştir. Burada significance (sig.) değeri önemlidir. Yukarıda sig. değeri 0,002 çıktığı yani 0,05'ten küçük olduğu için modelin anlamlı olduğunu söyleyebiliriz. Bu durumda kabotajda taşınan yolcu ve araç sayısının kabotajda kullanılan yakıt miktarı ile ilişkili olduğunu anlatmaya çalıştığımız basit doğrusal regresyon modelinin anlamlı olduğu söylenebilir.

Tablo 6.4. Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (IV)

Coefficientsa						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	48885655,509	28027905,962		1,744	,107
	YAKIT	770,606	196,045	,750	3,931	,002

Basit doğrusal regresyonda, yordayan (bağımsız) değişken ($x = \text{ÖTV}'\text{siz yakıt kullanımı}$), alacağı değerlere göre, yordanan (bağımlı) değişkenin ($y = \text{Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı}$) alacağı değerler kestirileceğine göre, değişkenler arası ilişki bir regresyon denklemiyle ifade edilmelidir. Bu denklem $y=a+bx$ şeklinde ifade edilebilir. Tablo 6.4.'de regresyon denklemindeki katsayı ve sabitleri içeren katsayılar verilmiştir. Ayrıca parametrelerin

anlamlılığını test etmek için t istatistiği değerleri de verilmiştir. Modelin sabit değerinin significance değeri 0,107 olarak çıkmıştır. Bu durum modelin sabit değerinin modele dahil edilmeyeceğini göstermektedir. Yani kullanılan yakıttaki 1 birimlik artış taşınan yükü 770,606 birim arttıracaktır. Bu katsayıya ilişkin t istatistiği değeri ve bunun significance değeri 0,002 çıkmıştır. Yani bulunan katsayı değeri anlamlıdır. Bu durumda modelimiz; Kabotajda taşınan araç ve yolcu sayısı=770,606 X Kullanılan Yakıt olarak oluşmaktadır.

6.1.2. Kabotajda Taşınan Yük Miktarı İle Kullanılan Yakıt Analizi

Kabotajda taşınan yük miktarı ile bu yükleri taşıyan gemi cinslerinden dökme ve kuru yük gemileri ile tankerlerin kullanmış oldukları ÖTV'siz yakıt miktarı bağımsız değişken, kabotajda taşıdıkları yük miktarı bağımlı değişken olarak kabul edilerek yapılan analizde enter metodu kullanılarak yıllık kullanılan yakıt değişkeni regresyon modeline dahil edilmiştir (Bkz. Tablo 6.5).

Tablo 6.5. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (I)

Variables Entered/Removed ^b			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	YAKITa	.	Enter

Tablo 6.6'da R² değeri verilmektedir. Bulunan R² değeri 0,886'dır. Bunun anlamı bağımlı değişkendeki (kabotajda taşınan yük miktarı) değişimin %88,6'sı modele giren bağımsız değişken (kullanılan yakıt) tarafından açıklanmaktadır. Yani kabotajda taşınan yük miktarındaki değişimlerin % 88,6'lık kısmı kullanılan yakıttaki değişimler tarafından açıklanabilmektedir.⁴

⁴ R: Yordayan ve yordanan değişkenler arası ilişkinin derecesi. İki değişken arasındaki basit doğrusal korelasyon katsayısıdır. R² ise korelasyon katsayısının karesi olup yordayan (bağımsız) değişkenin, yordanan (bağımlı) değişken üzerindeki değişimi açıklama oranıdır.

Tablo 6.6. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (II)

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,941	,886	,876	3642116,133

Tablo 6.7. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (III)

ANOVA						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1234709507660520,000	1	1234709507660520,000	93,080	,000
	Residual	159180119094523,000	12	13265009924543,600		
	Total	1393889626755040,000	13			

Tablo 6.7.'de (ANOVA) regresyon modeli tablosundaki, iki değişken arası ilişkinin derecesini gösteren R değerinin anlamlılığını sınavan sonuçlar gösterilmiştir. Burada Significance değeri önemlidir. Değere baktığımızda değerin (Sig.) 0,000 çıktığı yani 0,05'ten hatta 0,01'den küçük olduğu görülmektedir. Bu durumda kabotajda taşınan yük miktarının kabotajda kullanılan yakıt miktarı ile ilişkili olduğunu anlatmaya çalıştığımız regresyon modelinin anlamlı olduğu söylenebilir.

Tablo 6.8. Kabotajda taşınan yük miktarı ile kullanılan yakıt analiz çıktısı (IV)

Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-3933793,896	4938465,966		-,797	,441
	YAKIT	644,156	66,767	,941	9,648	,000

Basit doğrusal regresyonda, yordayan (bağımsız) değişken ($x = \text{ÖTV'siz yakıt kullanımı}$), alacağı değerlere göre, yordanan (bağımlı) değişkenin ($y = \text{Kabotajda taşınan yük miktarı}$) alacağı değerler kestirileceğine göre, değişkenler arası ilişki bir regresyon denklemiyle ifade

edilmelidir. Bu denklem $y=a+bx$ şeklinde ifade edilebilir. Tablo 6.8.'de regresyon denklemindeki katsayı ve sabitleri içeren katsayılar verilmiştir. Ayrıca parametrelerin anlamlılığını test etmek için t istatistiği değerleri de verilmiştir. Significance değeri 0,441 olarak hesaplanmıştır. Yani sabit değer modele dahil edilmeyecektir. Kullanılan yakıttaki 1 birimlik artış taşınan yükü 644,156 birim arttıracaktır. Bu katsayıya ilişkin significance değeri 0,000 çıkmıştır. Yani %1 anlamlılık seviyesinde bile bu katsayı anlamlıdır. Bu durumda model; Kabotajda taşınan yük miktarı=644,156 X Kullanılan Yakıt olarak oluşmaktadır.

7. SONUÇ

Denizcilik sektörü hızla büyüyen ve gelişen bir sektördür. Bu sektörün gelişiminde en büyük pay deniz taşımacılığına aittir. Deniz taşımacılığı denizcilik sektörünün gelişmesinde lokomotif olarak görev yapsa da içinde bulunduğu şartlardan dolayı ve dolaysız olarak etkilenmektedir. Günümüzde meydana gelen ekonomik gelişmeler olumlu ve olumsuz olarak dünya ticaretini etkilemekte ve bu durum da ticaretten en fazla payı alan deniz taşımacılığını doğrudan etkilemektedir. Dünya ticaretine ve ülkelerinin ekonomik gelişmelerine önemli ölçüde katkı sağlayan deniz taşımacılığının olumsuz şartlardan en az şekilde etkilenmesi için bir takım düzenlemelerle desteklenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede deniz taşımacılığına sağlanacak vergisel teşvikler büyük önem arz etmektedir.

Ülkemizde deniz taşımacılığını desteklemek ve geliştirmek için çeşitli vergisel teşvik uygulamaları yapılmış ve yapılmaya devam edilmektedir. Burada önemli olan husus amaca hizmet edecek vergisel teşviklerin çıkarılmasıdır. Ayrıca vergisel teşviklerin doğru bir şekilde uygulanması beklentilerin karşılanmasına büyük katkı sağlamaktadır. Bu noktada hangi vergi teşvikinin hangi hedef için uygulanacağı iyi tespit edilmelidir. Unutulmamalıdır ki doğru belirlenmiş vergisel teşvik uygulamaları hedeflere ulaşmada büyük katkı sağlamaktadır. Ülkemizde uygulanacak vergisel teşviklerde bu hususun göz önünde bulundurulması sağlanan vergisel teşvikten maksimum faydayı elde edebilmek için büyük önem arz etmektedir.

Ülkemizde çeşitli zamanlarda içinde bulunulan durumlar göz önüne alınarak ihtiyaçlara göre deniz taşımacılığına yönelik, deniz taşımacılığının güçlendirilmesi, geliştirilmesi ve rekabet gücünün artırılması amacıyla, vergisel anlamda çeşitli düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Genel olarak sağlanan vergisel teşviklere bakıldığında söz konusu vergisel avantajların özellikle gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergileri üzerinden getirildiği görülmektedir.

Bu kapsamda özellikle 1980 yılından bu yana zaman içerisinde çeşitli kanunlarla deniz taşımacılığına önemli vergisel teşvikler sağlandığı görülmektedir. Özellikle 1980 ve 1981

yıllarında sağlanan vergisel teşvikler sayesinde o yıllarda filomuzda4 kat artış olduğu görülmektedir. TUGS kanunu uygulanmaya başlandığı andan itibaren milli gemi siciline kayıtlı gemilerin TUGS ile getirilen vergisel avantajlardan faydalanmak için zaman içerisinde TUGS' a geçiş yaptığı görülmektedir. Bu anlamda TUGS mevcut filonun yabancı bayraklara kaçmasına bir noktada engel olarak mevcut filoyu Türk bayrağında tutmayı başarmıştır.

2004 yılında uygulanmaya başlanan ÖTV'siz yakıt desteği de Türk bayraklı filonun artışında etkili olmuştur. Uygulama ile birlikte küçük büyük birçok yeni cins ticari sicile kayıt yaptırmış ve deniz ticareti filosunun büyümesine katkıda bulunmuştur. Bu teşvikler sayesinde deniz ticaret filomuz 1980 yılından günümüze kadar yaklaşık %302 artış göstermiş ve 4 kattan fazla büyüyerek dünya sıralamasında 15 inci sıraya kadar yükselmiştir.

Yine 2004 yılından bu yana Kabotajda taşınan yük miktarı yaklaşık iki kattan fazla arttığı, taşınan araç ve yolcu sayısının da bir kattan fazla artış gösterdiği görülmektedir. Bu artışta ÖTV'siz yakıt desteğinin de önemli katkısı bulunmaktadır. Tez çalışmasında yapılan regresyon analizinde de ÖTV'siz yakıt kullanımı ile kabotajda yapılan taşımacılık arasında anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmektedir ($R^2_{Yolcu,Araç} = 0,516$; $R^2_{Yük} = 0,886$). Kabotajda kullanılan ÖTV'siz yakıtın kabotaj taşımacılığının önemli bir yordayıcısı olduğu görülmektedir ($Sig_{Araç,Yolcu} = 0,002$; $Sig_{Yük} = 0,000$; $p < 0,05$).

Görüldüğü üzere deniz taşımacılığına sağlanan bütün bu vergisel teşvikler deniz taşımacılığını desteklenmesi ve geliştirilmesi adına önemli adımlardır. Türk Bayrağı taşıyan her gemi ülkemizi uluslararası sularda ve diğer ülkelerin karasularında da temsil etmekte ve ülkemizin tanıtımına katkıda bulunmakta, itibarımızı artırmaktadır. Ülke ekonomimize önemli ölçüde katkı sağlayan deniz taşımacılığının geliştirilmesi için bu tarz teşviklerin genişletilerek uygulanması önem arz etmektedir.

Bu kapsamda; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından TUGS kapsamındaki diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi kazançların ortaklara dağıtılması durumunda gelir vergisi kesintisi yapılmaması, ithal edilecek gemiler için TUGS kapsamında tonaj sınırı uygulamasının kaldırılması, TUGS kanununda yer alan gemi tanımlamalarının genişletilmesi,

deniz araçlarının doğrudan kiralanması, yüzer havuz işletmeciliği vb. faaliyetleri TUGS açısından işletme faaliyeti olarak sayılması, taşımacılık şirketlerinin faaliyetleri dışında elde ettikleri kur ve vade farkları ile repo ve faiz gelirlerinin vergi istisnasına dahil edilmesi, düzenlenen sigorta poliçelerinin banka sigorta muamele vergisi (BSMV) ve damga vergisinden istisna edilmesi, gemi personeli ücretleri üzerinden damga vergisi kesintisi yapılmaması, deniz araçlarının kullandıkları ÖTV'siz yakıttan alınan KDV'nin alınmaması deniz taşımacılığının desteklenmesi ve güçlendirilmesi adına önem arz etmektedir. Böylece ülkemiz deniz taşımacılığının gelişimine dolayısıyla ülke ekonomisinin gelişimine önemli katkı sağlanabilecektir.

KAYNAKLAR

AKTAŞ, A. (2007): Vergi ve teşviklerin yabancı yatırımların ülkeye kazandırılması üzerindeki etkisi. İstanbul: YASED, 128-129.

ALPTÜRK, S. (2000): Deniz taşımacılığı sektörü.

<https://www.xing.com/communities/posts/deniz-tasimaciligi-sektoerue-1002156153>

BAŞER, S.Ö.(1998): Türk deniz ticaret filosunun makro ekonomik analizi. CERİT, G., KİŞİ, H., YERCAN, F., DEDEOĞLU, A.Ö. (Editörler). 1. Baskı, İzmir. Çağdaş Denizcilik Stratejileri İşletme Yönetimi Yaklaşımı, Dokuz Eylül Üniversitesi Deniz İşletmeciliği ve Yönetimi Yüksekokulu. Dokuz Eylül Yayınları, 49-65.

BENK, S. (2005): Vergisel teşvikler ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları. Vergi Sorunları Dergisi, 28(206), 183-191.

CERİT, G (1998): Uluslar arası pazarlamada bir rekabetçi üstünlük alanı olarak deniz ulaştırmacılığı. CERİT, G., KİŞİ, H., YERCAN, F., DEDEOĞLU, A.Ö. (Editörler). 1. Baskı, İzmir. Çağdaş Denizcilik Stratejileri İşletme Yönetimi Yaklaşımı, Dokuz Eylül Üniversitesi Deniz İşletmeciliği ve Yönetimi Yüksekokulu. Dokuz Eylül Yayınları, 25-49

CERİT, G. ve GÜLER N. (1998): Denizcilik sektörü ve pazar yönlü stratejik planlama yaklaşımı., CERİT, G., KİŞİ, H., YERCAN, F., DEDEOĞLU, A.Ö. (Editörler). 1. Baskı, İzmir. Çağdaş Denizcilik Stratejileri İşletme Yönetimi Yaklaşımı, Dokuz Eylül Üniversitesi Deniz İşletmeciliği ve Yönetimi Yüksekokulu. Dokuz Eylül Yayınları, 1-19.

ÇAĞA, T. ve KENDER R. (2010): Deniz ticaret hukuku. İstanbul : On İki Levha Yayıncılık, 7-18.

ÇELİKKAYA, A. (2012): Türkiye’de deniz taşımacılığına sağlanan vergi teşvikleri üzerine bir inceleme. Maliye Dergisi, 162, 73-80.

ÇİLOĞLU, İ. (1997): Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi. Hazine Dergisi, 4 (8), 1-15.

ÇİLOĞLU, İ. (2000): Teşvik politikalarının yönlendirme gücü. Hazine Dergisi, (13), 29-48.

DELOITTE, (2015): Shipping Tax Guide. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/gx-e-and-r-2015-shipping-tax-guide.pdf>

DEVECİ, D.A. (2002): Yayınlanmamış ders notları, Dokuz Eylül Üniversitesi.

DOLBUN, M. (2016): Türk uluslararası gemi sicili kapsamında sağlanan vergisel teşvikler. http://www.vergidegundem.com/documents/10156/3912105/mayis2016_makale1.pdf/0f827223-6828-4d70-add7-7ee8ac8571ee

DTO, (2017): Rakamlarla denizcilik sektörü ve istatistikler. İMEAK Deniz Ticaret Odası, İstanbul, 3-17.

DURAN M. (2003): Teşvik Politikaları ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, Araştırma ve İnceleme Dizisi, Ankara: Hazine Müsteşarlığı, 33-35, 38-40, 50-52,45-49,81.

DURAN, M. S.(1998): Türkiye’de uygulanan yatırım teşvik politikaları. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, 19, 11.

ERNST AND YOUNG, (2016): Shipping Industry Almanac. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-shipping-industry-almanac-2016/\\$FILE/EY-shipping-industry-almanac-2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-shipping-industry-almanac-2016/$FILE/EY-shipping-industry-almanac-2016.pdf)

EROL, S. Ve DURSUN, A. (2016): Düzensiz hat denizyolu taşımacılığının piyasa yapısı ve değerlendirilmesi. ÜİİD-İJEAS, 2016 (16), 153-170

ESER, E. (2011): Türkiye’de uygulanan yatırım teşvik sistemleri ve mevcut sistemin yapısına yönelik öneriler, Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2822, 1-3.

FİDAN, A. (2014): Düünden bu güne kabotaj ve türk denizciliğindeki yeni ivmelenmeler. Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemli Elektronik Dergi 7(2), 61-69.

GEZGİN, B.(2001): Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden doğan kazançlara ilişkin istisna ve diğer vergisel teşvikler. Vergi Dünyası Dergisi, 20 (235), 89-91.

GİRAY, F. (2012): Vergi teşvik sistemi ve uygulamaları (3.Baskı). Bursa : Ekin Basım Yayın Dağıtım, 3,24-68,59,61.

GÖKÇEN, G. (2002): TUGS kapsamındaki işletmelerde vergi istisnaları ve muhasebe düzeni. Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, 58, 78-82. archive.ismmmo.org.tr/docs/.../15%20-%2058%20GÜRBÜZ%20GÖKÇEN.doc

HEPAKSAZ, E. ve ÖZ, E. (2009): Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, 32 (254), 129-160.

HOROZ, Y. (2006): İhracata yönelik vergi teşvikleri ve Türkiye uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 204454, 10-19.

ILGIN, S. (1992):Deniz ticaret hukuku ve mevzuatı. İstanbul: M.E.B Yayını, 59,61.

KAYSERİLİOĞLU, E. (2004): Sorularla acentelik (mümessillik) ve distribütörlük kılavuzu. İstanbul : İstanbul Ticaret Odası Yayını, 10-25.

KENDER, R., ÇETİNGİL, E., YAZICIOĞLU, E. (2014): Deniz Ticareti Hukuku Temel Bilgiler Cilt 1 (14. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

KESKİN, M.H. (2015): Tedarik zinciri yönetimi : arka planı, gelişimi ve güncel uygulamaları. Ankara : Nobel Akademik Yayıncılık, 84,87.

KURT, H. (2014): Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun değerlendirilmesi. Ankara Barosu Dergisi, 72 (2), 269,273-290.

ODABAŞI, A.Y. (2010): Ders notları, İstanbul Teknik Üniversitesi, akademi.itu.edu.tr /helvaci/DosyaGetir/51785/gmg-dersnotu.pdf

ÖĞRETİR, A. H. ve GÜL, Y. (2013): 4T maliye soruları (3. Baskı). İstanbul: İkinci Sayfa, 251, 254, 258, 589, 591.

SARISOY, İ. (2008): Küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik vergi teşvik politikası. İstanbul : İstanbul Ticaret Odası Yayını, 83.

SOYLU, T.(2004): Deniz Taşıtlarının Vergilendirilmesinde Hususi Ticari Ayrımı. Vergi Dünyası, 23 (276), 155-159.

ŞABAN, M. ve GÜĞERÇİN, G. (2009): Deniz taşımacılığı işletmelerinde maliyetleri etkileyen faktörler ve sefer maliyetleri. Dokuz Eylül Üniversitesi Denizcilik Dergisi, 1(1), 1-2.

ŞİŞMAN, B. (2006): Vergi kanunları dışında düzenlenen vergisel teşvikler. Vergi Dünyası 25 (294), 52 – 61.

TEKİN, A. (2006): Vergi teşvikleri ve ekonomik etkileri. Dumlupınar Ün. Sosyal Bilimler Dergisi, (16), 301-316.

TEKSOY, E. (2011): Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar”, Lebib Yalkın, Nisan 2011, Sayı:88
<http://www.verginet.net/Haber.aspx?ID=1802>

TUNCER, S. (2008): Türkiye’de vergi teşvikleri ve uygulaması. Yaklaşım Yayıncılık , 192.

UNCTAD, (2000): Tax incentives and foreign direct investment, a global survey. United Nations Conference On Trade and Development, New York and Geneva, 9-23.

ÜNLÜTÜRK E., SONDOĞAN M., ÇALIŞKAN G., ÖZDİLEK A. ve OKTAY K. T. (2007): Devletin işletmelere verdiği teşviklerin amaçları, araçları ve yatırım kararlarına etkieri.

YERCAN, H.F. (1996): Liman işletmeciliği ve yönetimi, Mersin: Mersin Deniz Ticaret Odası Yayını (1.Baskı), 1-24.

YETKİNER, E. (2006): Gemi ve yat işleten mükelleflere 4490 sayılı türk uluslararası gemi sicili ile sağlanan vergisel avantajlar. Vergi Dünyası, 25 (299),44-47.

YÜCEER, B. (2000): Gemi işletmeciliği, gemi satım kazançları, gemi adamı ücretleri istisnası. Vergi Dünyası, 229,130-139.

İnternet Adresleri

www.resmigazete.gov.tr: Resmi Gazete

www.udhb.gov.tr: Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı

[https://www.ekonomi.gov.tr](http://www.ekonomi.gov.tr): Ekonomi Bakanlığı

<http://www.kalkinma.gov.tr>: Kalkınma Bakanlığı

<http://www.denizticareti.gov.tr>: Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü
<http://www.tdk.gov.tr/>: Türk Dil Kurumu
<http://www.tuik.gov.tr>: Türkiye İstatistik Kurumu
www.denizticaretodasi.org.tr: İMEAK Deniz Ticaret Odası
<http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=192>
<http://enm.blogcu.com/devletin-isletmelere-verdigi-tesvikler/2756639>
http://unctad.org/en/Docs/iteipcmisc3_en.pdf
<https://www.xing.com/communities/posts/deniz-tasimaciligi-sektoerue-1002156153>
<https://www.mpa.gov.sg>
<http://www.deutsche-flagge.de>
<https://www.ey.com>
www2.deloitte.com
<https://www.clarksons.com>
<https://www.isl.org>
<http://www.unctad.org>
<http://www.yildiz.edu.tr>
<http://w3.balikesir.edu.tr>
<http://www.vergidosyası.com.tr>
<http://www.akademidestek.com>

ÖZGEÇMİŞ

Adı : Mehmet Ali
Soyadı : ALICI
Doğum Tarihi : 30/11/1982
Doğum Yeri : Kayseri
Lise : 1997 - 1999, Osmaniye Atatürk Lisesi
Lisans : 2000 - 2005, Denizcilik İşletmeleri ve Yönetimi
2009 - 2013, Kamu Yönetimi
Yüksek Lisans : 2011-2013, TODAİE / Kamu Yönetimi
Çalıştığı Kurum : 2007 - 2013, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
2013-2015, İçişleri Bakanlığı
2015- devam ediyor, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı

