

TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN NAVLUN SÖZLEŞMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

*Yrd.Doç.Dr. Ali ÇELİKKAYA**

ÖZET

Navlun sözleşmesi, deniz yoluyla eşya taşımacılığında kullanılan bir sözleşmedir. Türk Ticaret Kanununun deniz ticaretine ilişkin dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Taşınacak olan eşyanın güvenilir bir şekilde varma limanı ya da gösterilen yere teslim edilmesi amacını güder. İvazlı bir sözleşme olup diğer sözleşmelerden farklı birçok yönü bulunmaktadır. Bu çalışmada deniz taşımacılığı ile sınırlı olarak, vergi hukuku açısından navlun sözleşmeleri incelenecek, tartışmalı konulara açıklık getirilmeye çalışılacaktır. Vergi Kanunlarında ve ilgili tebliğlerde navlun sözleşmeleri ile ilgili herhangi bir düzenleme mevcut olmadığı için hareket noktası olarak Deniz Ticaret Kanunundaki temel hükümler esas alınacaktır.

Anahtar Kelimeler, Navlun, Navlun Sözleşmesi, Deniz Hukuku, Vergi Hukuku.

AN EVALUATION OF AFFREIGHTMENT FROM TURKISH TAX LAW PERSPECTIVE

ABSTRACT

Affrighment is contract that related with goods transported via seas. Turkish Commercial Code has placed contracts of affrighment in its fourth book of section four. The aim of affrighment is to make sure that goods transported on sea can safely arrive at or delivared to the sea port or indicated location. Therefore contracts of affrighment have different aspects since they are onerous contracts.

In this work, affrighment will be evaluated based on the principles of the Tax Law. Since there is no regulation in Turkish Tax Codes regarding

* Osmangazi Üniversitesi İİBF. Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

contracts of affreightment, we based our evaluation on the main principles of Turkish Maritime Commerce Code.

Key Words, Affreight, Contracts of affreightment, Maritime Law, Tax Law.

1. GİRİŞ

Navlun¹ sözleşmeleri, konusu denizde eşya taşımak olan sözleşmelerin genel adıdır². Türk Ticaret Kanununun deniz ticaretine ilişkin dördüncü kitabının dördüncü faslında “Eşya Taşıma (Navlun) Mukaveleleri” başlığı altında düzenlenmiştir³. Amacı deniz yolu ile taşınacak olan eşyanın güvenilir bir şekilde varna limanı ya da gösterilen yere teslimini sağlamaktır. İvazlı bir sözleşme olup diğer sözleşmelerden farklı birçok yönü bulunmaktadır.

Vergi hukuku açısından bakıldığında, navlun sözleşmelerinin kapsamı, hukuki nitelikleri ve bu sözleşmeler uyarınca elde edilen “navlun” dışındaki bir kısım gelirlerin vergi matrahına dahil edilip edilemeyeceği noktalarında tereddütler yaşandığı görülmektedir. Bu nedenle öncelikle vergi hukuku açısından bir navlun tanımı yapılması, navlun sözleşmelerinin kira sözleşmesi mi yoksa istisna sözleşmesi mi olduğunun açıkça ortaya konması ve navlun sözleşmesi uyarınca elde edilen bütün gelirlerin ayrı ayrı analiz edilmesi gerekmektedir. Çünkü ayrı bir navlun tanımı yapmayıp, Türk Ticaret Kanununda yer alan tanımının aynen kabul edilmesi vergilemede genellik ilkesi göz önünde bulundurulduğunda sorunlar doğuracaktır. Aynı şekilde navlun sözleşmesinin hukuki niteliği elde edilen gelirin türünü ve dolayısıyla vergilemeyi de doğrudan etkileyeceği için navlun sözleşmesinin bir kira sözleşmesi mi yoksa istisna sözleşmesi mi olduğunun tereddüde yer bırakmayacak şekilde saptanması gerekmektedir. Navlun sözleşmesi uyarınca elde edilen navlun dışındaki sürüstarya, kontrstarya, pişmanlık

¹ “Navlun” ifadesi yerine “eşya taşıma” ifadesi de kullanılabilir. Ancak Kender ve Çetingil’in de ifade ettikleri gibi hem iş hayatında yerleşmiş olduğu ve hem de kara yoluyla eşya taşımacılığında ayırt edici role sahip olduğu için uygulamada daha çok “navlun” terimi tercih edilmektedir. Bkz., Rayegan Kender, Ergon Çetingil, **Deniz Ticaret Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1988, s.83. Bu çalışmada sadece **deniz taşımacılığı ile sınırlı olduğu için**, aynı gerekçeyle navlun ifadesi kullanılacaktır.

² Navlun sözleşmelerinin çok çeşitli tanımları mevcuttur. Başta Türk Ticaret Kanununun 1016. maddesi olmak üzere, çeşitli yazarlarca değişik navlun sözleşmesi tanımları yapılmıştır. Bunlar içerisinde genel ve öz bir tanım için bkz., Mertol Can, **Navlun Sözleşmesinin Sona Ermesi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1998, s.11.

³ Eski Ticaret Kanununda navlun sözleşmesi hem geminin başkasına tahsisini hem de deniz yolu ile eşya taşımayı birlikte kapsayan bir üst kavram olarak kullanılmışken, yürürlükteki Ticaret Kanununda ise navlun sözleşmesi eşya taşıma sözleşmesi ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Ticaret Kanununun dördüncü faslının birinci kısım başlığı “Eşya Taşıma (Navlun) Mukaveleleri” şeklinde olup, navlun parantez içine alınarak “eşya taşıma” ön plana çıkarılmıştır. Bkz., Kender, Çetingil, **a.g.e.**, s.83.

navlunu, hızlandırma primi gibi bir kısım gelirlerin navlun sözleşmesi ile bağlantısının ortaya konması da vergilendirmeyi doğrudan etkileyen üçüncü önemli noktadır⁴.

Bu çalışmada, navlun sözleşmesinin kapsamı, hukuki niteliği ve navlun sözleşmesi uyarınca elde edilen bir kısım gelirlerin vergi hukuku karşısındaki durumu doktrindeki görüşler ve Danıştay kararları ışığında incelenecektir. Ancak başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Gümrük Vergisi Kanunlarında ve ilgili tebliğlerde navlun sözleşmeleri ile ilgili bir düzenleme mevcut olmaması nedeniyle daha çok Deniz Ticaret Kanunundaki temel hükümlere bağlı kalınacak ancak vergi hukukunun temel prensipleri de ayrıca göz önünde bulundurulacaktır.

2. NAVLUN SÖZLEŞMELERİNİN TÜRLERİ

Navlun sözleşmeleri “carter” ve “kırkambar” sözleşmeleri olmak üzere ikiye ayrılır. Carter sözleşmeleri bir tür yer tahsis sözleşmesi olup deniz ticaretinin güçlü sermayeye sahip birkaç firma tarafından yapıldığı ve gemi hacimlerinin küçük olduğu Sanayi Devrimi öncesi dönemin ürünüdür. Türk Ticaret Kanununda geminin tamamının veya bir kısmının taşıtana tahsis edildiği sözleşme şeklinde tanımlanmıştır. (TTK. Md. 1016). Bu tür sözleşmelerde önemli olan eşya değil, eşyayı taşıyacak olan araç (gemi) tir. Geminin tahsis ve kullanım şekline göre *tam carter*, *kısmi carter*, *sefer/yolculuk carteri* ve *zaman carteri* şeklinde isimler alır⁵.

Sanayi Devrimini müteakip gemilerin yük taşıma kapasiteleri artınca carter sözleşmeleri de yerlerini kırkambar sözleşmelerine bırakmışlardır. Böylece tek bir gemiyle yüzlerce küçük parti mal taşımak ve çok sayıda navlun sözleşmesi yaparak daha çok kazanç sağlamak mümkün hale gelmiştir. Kırkambar sözleşmeleri ile birlikte tarifeli seferler ve muntazam posta seferleri başlamış, carter sözleşmelerinin aksine taşınacak olan eşya ve dolayısıyla da eşyayı taşıyacak olan işletmenin güvenilirliği ön plana çıkmıştır⁶.

⁴ Özellikle uluslararası taşımacılıkta, sağladığı **maliyet** ve **yük** avantajı dolayısıyla deniz taşımacılığı daha çok tercih edilmektedir. 2004 yılında yurt içi yük ve yolcu taşımalarında karayolları %90'ın üzerinde bir paya sahip iken, yurt dışı yük taşımacılığında **deniz**, yolcu taşımacılığında ise hava yolları ağırlıklı yapısını korumuştur. Bkz., **2005 yılı Mali Programı**. İthalatın %94'ü, ihracatın ise %82'lik kısmı deniz yolu ile gerçekleştirilmektedir. Deniz yolları, demir yollarına oranla 7 kat, kara yollarına oranla da 11 kat daha ucuzdur. Bkz., Bora Unutmaz, “5266 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanununun Mali Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2005, ss. 145-149.

⁵ Turgut Kalpsüz, **Deniz Ticaret Hukuku Cilt II Navlun-Şahıs Hukuku Ders Notları**, s. 36, s.40.

⁶ Tahir Çağa, **Deniz Ticaret Hukuku II Navlun Sözleşmesi**, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1995, s.5-8, s. 19.

3. NAVLUN SÖZLEŞMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Bir sözleşmenin navlun sözleşmesi olarak nitelendirilebilmesi için birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir.

a. Türk Ticaret Kanununa göre, navlun sözleşmesinden bahsedebilmek için eşyanın *deniz yolu* ile taşınması gereklidir. Bu anlamda kara ve hava yolları ile yapılan taşımalar navlun sözleşmesine konu olamaz. Ancak navlun sözleşmesinin bu özelliği deniz yoluyla yapılan taşımacılık dışındaki diğer taşımacılık faaliyetlerinin vergilendirilmeyeceği anlamına gelmez. Burada navlun sözleşmesinin deniz taşımacılığına özgü olduğu vurgulanmaktadır. Kara ve hava yolu taşımacılığında da navlun sözleşmesine benzer sözleşmeler mevcut olup vergi hukuku açısından bakıldığında, vergilemede *genellik* ilkesinin de doğal bir sonucu olarak vergi hukuku kara ve hava yoluyla yapılan taşımacılık faaliyetlerini de kapsar.

b. Türk Ticaret Kanununa göre, yolcu taşımacılığı dışında⁷, taşınması mümkün olan bütün maddi şeyler navlun sözleşmesine konu olabilir⁸. Bu Türk Ticaret Kanununa özgü bir özellik olup, Türk Ticaret Kanununun aksine vergi hukuku navlun sözleşmesinin kapsamını daha geniş tutmuştur⁹. Kurumlar Vergisi Kanununun 18-19. maddeleri ile Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddeleri incelendiğinde **her türlü** taşımacılık faaliyetinin vergi hukukunun kapsamına alındığı görülecektir. Aynı şekilde 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun sağladığı teşviklerden sadece yük değil yolcu taşımacılığı faaliyeti de yararlanmaktadır. Danıştay'a göre de taşınan şeyin yük ya da yolcu olması navlun sözleşmesinin kapsamını değiştirmemektedir¹⁰. Dolayısıyla vergi hukuku anlamında navlun sözleşmesi deniz yoluyla hem yük hem de yolcu taşımacılığını kapsar.

c. Türk Ticaret Kanununa göre, navlun sözleşmesinden bahsedebilmek için taşınanın kanunun kabul ettiği manada bir gemi ile yapılması gereklidir¹¹. Ancak önemli olan taşınanın gemi ile yapılması olup geminin taşıyana ait veya onun tarafından işletilmesi şart değildir¹². Vergi hukuku

⁷ Türk Ticaret Kanununda yolcu taşımacılığı "Yolcu Taşıma Mukaveleleri" başlığı altında ayrıca düzenlemiştir (TTK. Md. 1119-1132).

⁸ Yolcu, yolcu beraberli bagajlar ile ticari olmayan (ivazsız) mal taşımaları navlun sözleşmesinin kapsamına girmez. Bkz. Fehmi Ülgener, **Taşıyanın Sorumsuzluk Halleri**, Dergah Yayınları, İstanbul 1981, s.19.

⁹ "Taşımacılık sadece deniz yolunun tekelinde olmadığı gibi sadece eşya ile sınırlandırmak da olanaksızdır. Bu çerçevede navlun deniz, hava ve kara yolunda insan ve mal nakli dolayısıyla alınan ücret olarak tanımlanmalıdır". Şeklinde bir görüş için bkz. Sami Yılmaz, "Dış Navlun Hasılatı ile İlgili Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1983, S.25. Cd/2003.

¹⁰ Danıştay 9.D. E.No: 1998/4709, K.No: 1999/1484, Tarih 14.4.1999, **Danıştay Kararları Dergisi**, Yıl 1, Sayı 1. Corpus CD Medya/2003.

¹¹ Denizde kazanç elde etmek maksadına tahsis edilen veya fiilen böyle bir maksat için kullanılan her gemi kimin nam ve hesabına kullanılırsa kullanılsın ticaret gemisi sayılır. Bkz., (TTK. Md. 816).

¹² Çağa, **Navlun Sözleşmeleri**, a.g.e., s.2-3.

açısından bakıldığında, Türk Ticaret Kanununun bu hükmünden yola çıkarak taşıyanın yükü bir başka kimse ile navlun sözleşmesi yaparak o kimseye taşıttırmasının vergilemeye engel olamayacağını söylemek mümkündür.

d. Navlun sözleşmesi ile birlikte yük, taşıyanın zilyetliğine girer. Bu, navlun sözleşmesini taşıma sözleşmesinden ayıran en önemli özelliktir¹³. Ancak navlun sözleşmesinin zilyetliğin devri yanında taşıma taahhüdü de içermesi şarttır. Aksi takdirde bir kira sözleşmesi söz konusu olur¹⁴. Bunun vergi hukuku açısından doğuracağı sonuçlar ise navlunun hukuki niteliği bahsinde ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

e. Navlun sözleşmesinin son özelliği ise ivazlı bir sözleşme olması ve karşılığında mutlaka bir ücret ödenmesidir¹⁵. Ancak buradaki ücret GVK m 61 anlamında ücret olmayıp, taşımacılık faaliyeti neticesi elde edilen bir bedeldir. Bu bedel olmadan navlun sözleşmesi söz konusu olamaz. Dolayısıyla navlunu sözleşmesinin vergi hukuku açısından asıl önemi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Başta navlun olmak üzere elde edilen bütün gelirlerin vergi hukuku açısından niteliğine çalışmanın dördüncü kısmında ayrıca değinilecektir.

Bütün bu özelliklerden yola çıkarak vergi hukuku açısından bir tanım yapmak gerekirse navlun sözleşmesi ticari amaçlı olarak, deniz yoluyla hem yük hem de yolcu taşıma taahhüdü içeren, ivazlı bir sözleşmedir.

4. NAVLUN SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Navlun sözleşmesinin hukuki niteliği vergilemeye doğrudan etki ettiği için vergi hukuku açısından önemli noktalardan birisi de bu sözleşmelerin hukuki niteliğidir. Navlun sözleşmesinin bir kira sözleşmesi mi yoksa bir istisna sözleşmesi mi olduğu hususunda doktrinde çeşitli görüşler mevcuttur. O yüzden öncelikle doktrinde yer alan bu görüşlere ardından da navlun sözleşmelerinin vergi hukuku açısından niteliğine yer verilecektir.

4.1. Navlun Sözleşmesinin Hukuki Niteliği ile İlgili Görüşler

Doktrinde yer alan bir çok görüşün de benimsemiş olduğu Çağa'ya göre, navlun sözleşmesi bir kira sözleşmesi değil, muayyen bir neticenin teminini (malın alıcıya teslimi) taahhüt eden istisnai bir akittir¹⁶. Çağa, deniz

¹³ Bilgi için bkz., Ülgener, a.g.e., s.19.

¹⁴ Kira sözleşmesi kullandırma/yararlandırma amacı güden bir sözleşmedir. Geçici bir süre için zilyetliğin devrini öngörür. Bu süre içerisinde zilyetliğin karşı tarafta bulunması ve bir bedel karşılığı kullanılmasına katlanılması gerekir. Kira sözleşmeleri hakkında daha geniş bilgi için bkz., Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku-Özel Borç İlişkisi**, 2.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, s. 17, s.75 vd.

¹⁵ Bilgi için bkz., Çağa, **Navlun Sözleşmeleri**, a.g.e., s.4-5.

¹⁶ Tahir Çağa, **Deniz Ticaret Hukuku Cilt I**, 10. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1995, s. 76. Alman Doktrini de navlun sözleşmesinin kira sözleşmesi değil bir istisna akdi olduğu

hukukunda da geminin çıplak olarak başkasının kullanımına terk edilmesi ya da personeli ile birlikte ve hizmet sözleşmesinin devri suretiyle kiralanmasında olduğu gibi, kira sözleşmelerinin mevcut olduğunu ancak geminin personeli ile birlikte fakat gemi adamlarının hizmet sözleşmeleri *devir olunmaksızın* bir süreliğine ücret karşılığında tutulmasında bu gün baskın görüşün navlun sözleşmesi olduğunu ifade etmektedir¹⁷.

Benzer şekilde Tekil'e göre, "bir kişi denizden kazanç sağlamak amacıyla gemisini *eşya taşımada* kullanabileceği gibi aynı amaçla bir başka kişiye de *tahsis* edebilir. Bunun adı kira sözleşmesine göre olması mümkündür. Ancak deniz hukukunun mutad şekli bunun bir navlun sözleşmesi ile gerçekleştirilmesidir¹⁸.

Uygulamada ise Danıştay kararları navlun sözleşmelerinin hukuki niteliğini belirlemede önemlidir. Danıştay'a göre, navlun sözleşmesinde gemi taşıma için tahsis edilirken, kiralamada gemi sahibinin gemisini personelli veya personelsiz fakat hizmet sözleşmesinin devri suretiyle bir ücret karşılığı başkasının kullanımına terki söz konusu olduğu için navlun sözleşmesi bir kira sözleşmesi değildir¹⁹.

Görüldüğü gibi hem doktrindeki görüşler ve hem de Danıştay'ın görüşleri bir birine paralel olarak navlun sözleşmesinin kira sözleşmesi olmadığı, taşıma taahhüdü içeren bir sözleşme olduğunu yönündedir. Ancak Danıştay diğer görüşlerden farklı olarak aynı zamanda bir sözleşmenin navlun sözleşmesi olup olmadığını tespitinde önemli bazı kriterler ortaya koymaktadır. Danıştay'a göre, geminin ticari işletmesi ile ilgili tüm masrafların kiracıya, tamiri, bakımı, hazırlanması, personel ücreti ve sigorta gibi masrafların ise gemi sahibine ait olması, gemi sahibinin rızası olmadan hiçbir kargo taşınmaması, gemi mürettebatında değişiklik yapma yetkisinin ancak gemi sahibinde bulunması sözleşmenin taşıma taahhüdü içeren bir sözleşme diğer deyişle navlun sözleşmesi olduğunu gösterir²⁰. Danıştay

görüşündedir. Çünkü, taşıyan yükü alıp taşıyacağını ve teslim edeceğini (belli bir sonucun meydana geleceğini) taahhüt eder. Bu nedenle kira sözleşmesinin aksine taşıyan kiralayanın yaptığı gibi, taşıtana kiralananı (gemi) bizzat kullanım hakkı vermez. Bkz., Ülgener, **a.g.e.**, s.20.

¹⁷ Çağa, **Navlun Sözleşmeleri, a.g.e.**, s.11, s. 117; Benzer bir başka görüş için bkz., Bengi Yüceer, Umurcan Gagoo, "Gemi İşletmeciliği, Gemi Satım Kazançları, Gemi Adamlarının Ücretleri İstisnası, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2000/125, VD.Cd/2003.

¹⁸ Fehiman Tekil, **Deniz Hukuku**, 5 inci Baskı, Alkım Yayınevi İstanbul 1998. s. 203; Geniş bilgi için ayrıca bkz., Ercüment Erdem, **SİF Satışlar**, Beta, Y.No, 920, İstanbul 1995, s.93-94.

¹⁹ Danıştay 9.D. E.No: 1998/4709, K.No: 1999/1484, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı 1, yıl 2003; Danıştay 4.D. E.No: 2001/3109, K.No: 2002/3147, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı. 100, ss.155.

²⁰ Danıştay 9.D. E.No: 1998/4709, K.No: 1999/1484, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı 1, yıl 2003; Danıştay 4.D. E.No: 2001/3109, K.No: 2002/3147, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı. 100, ss.155.

tarafından sıralanan bu karineler vergi hukuku açısından navlun sözleşmesinin niteliğini belirlemede önemli birer yol gösterici niteliğindedir.

4.2. Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmesinin Niteliği

Navlun sözleşmesinin bir kira sözleşmesi olarak kabul edilmesi durumunda vergi hukuku açısından iki sonuç ortaya çıkar. İlk sonuç, elde edilen gelirin Gayrimenkul Sermaye İradı kabul edilerek GVK m. 70/7'ye göre vergilendirilmesidir. İkinci sonuç ise bu gelirin dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları tarafından elde edilmesi durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılması ve Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesine göre de KDV ödenmesi zorunluluğunun doğmasıdır. Ancak kira sözleşmesi değil de bir istisna sözleşmesi olarak kabul edilmesi durumunda ise bunların hiç biri söz konusu olmayacak ve navlun sözleşmesi uyarınca elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesine göre ticari kazanç (GVK 9/4 hariç) olarak vergiye tabi tutulacaktır²¹. O yüzden vergi hukuku açısından sorunun çözümü için öncelikle kiralama işlemlerinde Gayrimenkul Sermaye İradı ve Ticari Kazanç ayırımının ortaya konması gereklidir.

Bu ayrımı net bir şekilde ortaya koyan Özbacı'nın da ifade ettiği gibi "bir gayrimenkulün bütünüyle karşı tarafın kullanımına bırakılması halinde elde edilen gelir Gayrimenkul Sermaye İradı olarak kabul edilir. Ancak kiracının gerekli yararı sağlayabilmesinin belli hizmetlerin yerine getirilmesine bağlı bulunduğu ve bu hizmetlerin kiraya veren tarafından üstlenilmiş olduğu durumda ise ticari faaliyet ve ticari kazanç söz konusudur"²².

Navlun sözleşmesinde geminin bütünüyle karşı tarafın kullanımına terk edilmesi söz konusu değildir. Danıştay tarafından sıralanan kriterler de bunu doğrulamaktadır. Doktrinde ve uygulamada benimsenen görüş de bazı istisnalar dışında²³ bu gün için navlun sözleşmesinin bir kira sözleşmesi olmadığı yönündedir. Bu durumda Özbacı'nın yaptığı temel ayırım da göz önüne alındığında vergi hukuku açısından navlun sözleşmesi uyarınca elde

²¹ Geniş bilgi için bkz., Tunahan Soylu, "Deniz Taşıtlarının Vergilendirilmesinde Hususi Ticari Ayrımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2004, ss. 155-159.

²² Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, Oluşum Yayıncılık, Ankara, Ocak 2001, ss. 592-593.

²³ Bir görüşe göre, time charterda, kiralayanın bir bedel karşılığı bir yükü taşıma taahhüdünde bulunması söz konusu olmayıp, gemi ve gemi adamlarının kiracının istifadesine bırakılması söz konusudur. Kiracı burada taşıyan hüviyetinde olup diğer taşıtanlarla taşıma taahhüdünde bulunabilmektedir. Time charterda taahhüt değil geminin başkasının kullanımına terki söz konusu olduğu için navlun sözleşmesinden bahsedilemez. Bunlar deniz ticaretinde benimsenen kiralama yöntemleridir. Trip charterler de dahil elde edilen gelir **kiradır**. Bu görüşün detayları için bkz. Murat İnan, "Dış Ticarete Kullanılan Navlun ve Charter Mukavelelerinin Özellikleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1987/71. VD.Cd/2003.

edilen kazancın tam mükellefler tarafından elde edilmesi durumunda ticari kazançla ilişkin genel hükümler, dar mükellefler tarafından elde edilmesi durumunda ise Kurumlar Vergisi Kanununun 18-19. maddelerinde öngörülen özel hükümlere göre vergilendirilmesi gereklidir.

5. NAVLUN SÖZLEŞMESİNE GÖRE ELDE EDİLEN GELİRLER

Türk Ticaret Kanununa göre, aksine anlaşma yoksa taşıyan alacağı ücret ile, kılavuzluk, liman, fener, römorkaj ücretleri ve resimleri gibi kendisinin yapması gereken gemiciliğin adı ve fevkalade masrafları ile yükleme ve boşaltma esnasındaki bekleme masraflarını karşılamış olur. Bir başka deyişle taşıyan bu masrafları önceden hesap ederek isteyeceği ücrete dahil eder ve aksine anlaşma yoksa bu ücretten başka bir şey isteyemez²⁴. Ancak sözleşme uyarınca navlun adı verilen bu ücretin yanında taşıyıcı lehine bir kısım ödemeler daha yapılır ki bunların da vergi matrahına dahil edilip edilmeyeceği tartışmalıdır. Vergi kanunlarında bu konuda bir netlik bulunmamasıyla birlikte, taşıma ile ilgili olduğu kabul edilen bütün ödemeler ismi ne olursa olsun nitelik itibarıyla sözleşmenin bir parçasıdır.

5.1. Navlun

Navlun sözleşmesi uyarınca elde edilen en önemli gelir navlundur. Çünkü her ne kadar navlun sözleşmesinin amacı eşyanın deniz yolu ile taşınması ve ilgisine teslimi olsa da taşıyan açısından asıl amaç navlun geliri elde etmek bir başka deyişle kazanç sağlamaktır. Zira taşıyıcının tacir olduğu hallerde sözleşmede taşıma ücreti hakkında herhangi bir kayıt bulunmasa dahi, Türk Ticaret Kanununun 22. maddesine dayanarak tacirin ücret talep hakkı vardır ve taşımayı ücret karşılığı üstlendiği kabul olunur²⁵.

Denizciler arasında navlun sözü bazen yük anlamında kullanılsa da (gemi navlun buldu gibi) Türk Ticaret Kanunu açısından yük hiçbir zaman navlun anlamına gelmez²⁶. Navlun yükün gemi ile taşınması karşılığında elde edilen ücreti ifade eder.

Türk Ticaret Kanununa göre, navlun sözleşme ile serbestce tespit edilir. Eğer sözleşmede açık/zımnî olarak belirtilmemişse, yükleme yeri ve zamanında geçerli olan navluna göre (yükün cinsi, mesafe, taşıma şekli vs), bu şekilde de tespit edilemiyorsa emsal malların navlunları esas alınarak hakkaniyet üzere tayin olunur (TK. Md. 1073/1). Danıştay, faturada

²⁴ Çağa, **Navlun Sözleşmeleri, a.g.e.**, s.200-201; TTK, m.1075.

²⁵ Sabih Arkan, "Taşıyıcının Ücret Hakkı", **Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Ü. SBF Yayın No, 522, 1983, s.343.

²⁶ Tahir Çağa, Rayegan Kender, **Deniz Ticaret Hukuku Cilt III**, 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1997, s.11.

gösterilen navlun bedelinin emsallerine göre düşük olması halinde ek tarhiyat yapılacağına ve aradaki farkın satıcı (ihracatçı) firma tarafından ödenmesinin durumu değiştirmeyeceğine hükmetmektedir²⁷.

Navlunun hesaplanma şekli navlun sözleşmesinin türüne göre değişir. Kırkambar taşımalarda aksi kararlaştırılmadıkça tespit edilen “navlun tarifeleri” sözleşmenin bir parçasını teşkil eder ve burada öngörülen miktarın zımnen mukavele edildiği kabul edilir. Tarifelerde navlun birimi yükün cinsi, ağırlığı veya hacmine göre belirlenir ve seçme hakkı genellikle taşıyana bırakılır. Değeri yüksek mallar için navlun advalorem olarak tayin edilir²⁸.

Carter sözleşmelerinde ise navlun değişik şekillerde tespit edilir. Yükün tamamı için sayı, ölçü, ağırlık vs dikkate alınmaksızın sabit bir miktar kararlaştırılabileceği gibi, süre göz önünde bulundurularak da hesaplanabilir. Süreye göre hesaplanan navlunun farklı uygulama şekilleri olup günümüzde en çok karşılaşılanı navlunun yüklenen malın miktarına ve birim esasına göre, hafif yüklerde hacim, ağır yüklerde ise ağırlık esas alınarak hesaplanmasıdır²⁹.

Navlunun hesaplanmasında en fazla sorun taşıma taahhüdünde bulunan asıl taşıyıcının taşıma işlemini bir başka kimseye (aracı taşıyıcı/acente) yaptırması durumunda ortaya çıkmaktadır. Genellikle konsolide³⁰ olarak yapılan bu tür taşımacılıklarda birden fazla konşimento³¹ düzenleneceği için hangi konşimentodaki miktarının esas alınacağı tartışmalıdır.

²⁷ Danıştay 7.D. E.No: 1993/4730, K.No: 1995/4188, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı. 95, ss.384.

²⁸ Çağa, **Navlun Sözleşmeleri, a.g.e.**, s.194; Advalorem navlun hakkında ayrıca bilgi için bkz., Gündüz Aybay, Kerem Atamer, “Taşıyanın Parça Başına Belli Bir Tutarla Sınırlı Sorumluluğu”, **Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu VI**, Batider Yayınları, ss.229-259.

²⁹ Çağa, **Navlun Sözleşmeleri, a.g.e.**, s.197; Kalpsüz, **a.g.e.**, s.73.

³⁰ Asıl taşıyıcının birden fazla ara konşimento muhteviyatı eşyayı aynı anda taşımaya konsolide taşımacılık denir ve bu tür taşımacılıklarda ana konşimentonun konsolide olduğu kabul edilir. Bu tür taşımacılıklarda ana ve ara konşimentolardaki eşya miktarının ve ağırlığının aynı olması gereklidir. Bir başka deyişle konsolide ana konşimentodaki eşya miktarının ara konşimentolardaki miktarların toplamına eşit olması gerekir. Konsolide olmayan taşımacılıklarda ise doğal olarak ara konşimentodaki miktarı aynen içermelidir. Bkz., Danıştay 7.D. E.No: 1996/1862, K.No: 1996/1862, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı 102. Corpus Cd Medya/2003.

³¹ Konşimento, deniz ve hava yolu taşımacılığında kullanılan ve taşıyanın yükleri teslim aldığı gösteren (beyanın tevsikine yarayan) bir taşıma belgesidir. Kara taşımacılığında benzer amaçlarla yük senedi tanzim edilir. Geniş bilgi için bkz., Ali Nural, Remzi Akçin, **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, Ekim 2000, Ankara, s.169, s.217-218; Gümrük Yönetmeliği, m, 123.

1615 sayılı Eski Gümrük Kanunu'na ait³² yönetmeliğin 298 inci maddesinde müşterek konşimentoların Bakanlığın tayin edeceği usul ve esaslara göre *bölünebileceği* belirtilmiş ve 28.6.1988 tarih ve 1988-159 sayılı Gümrük Genelgesi ile de özetle, bu husustaki taleplerin ara konşimentoların ibraz edilmesi kaydıyla geçerli olacağı ve ara ve ana konşimentolardaki taşıma ücretleri arasında fark görülmesi halinde ise *ara konşimentonun* esas alınacağı belirtilmiştir.

Danıştay ise çeşitli kararlarında ana ve ara konşimentodan ne anlaşılması gerektiğini açıklamıştır³³. Buna göre, ara konşimento, gönderici kısmında ihracatçı, gönderilen kısımda ise ithalatçı (alıcının) adlarının yer aldığı, yükün taşınma sorumluluğunu üzerine alan acente ile ihracatçı firma arasında yapılan sözleşmedir. Ana konşimento ise asıl taşıyıcı tarafından düzenlenen, gönderici kısmında taşıma işini ilk üstlenen aracı taşıyıcının, alıcı kısmında ise anlaştığı firmanın adlarının yer aldığı konşimentodur.

4458 sayılı Yeni Gümrük Kanunu ile birlikte gümrük vergisinin matrahı "satış fiyatı" olmuştur ve bu fiyata navlun da dahildir.

Bu koşullar altında ana konşimentonun konsolide olması durumunda navlunun **ara konşimentoda** yazılı ücrete göre hesaplanması mümkündür. Ancak vergilemede olayın gerçek durumu da göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi takdirde vergiden kaçınma söz konusu olabilmektedir. Şöyle ki, ticari teamüller gereği taşımacılık faaliyetinin amacı kar olduğu için konsolide taşımacılıklarda aracı firmalarca düzenlenen ara konşimentoda yazılı miktar/miktarların nakliyecisi firmaca düzenlenen ana konşimentodaki miktarlardan aracı karı kadar fazla olması gerekir. Bir başka deyişle örneğin aynı eşyanın taşınması karşılığında 20.000 dolar alan bir firmanın bunu bir başkasına toplam 40.000 dolara taşıttırması haklı nedenlere dayanmıyorsa ticari kurallara aykırıdır. Böyle durumlarda ise **ana konşimentodaki** kıymet esas alınarak vergileme yapılması yerinde olur³⁴.

5.2. Sürastarya ve Kontrstarya

Sürastarya, taşıyandan kaynaklanmayan sebeplerden dolayı yüklenme ya da boşaltmada fazladan beklenen süreyi ifade eder. Bu süre içinde taşıyanın uğrayacağı zararları telafi etmek amacıyla taşıtan tarafından navluna ek

³² 1999 yılında 1615 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili yönetmelik yerini 4458 Sayılı Gümrük Kanununun ve ilgili yönetmeliğe bırakmıştır.

³³ Danıştay 7.D. E.No: 1996/1862, K.No: 1996/1862, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı 102, s.585, Danıştay 7.D. E.No: 1997/5099, K.No: 1998/1434, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı 97, s.459; Danıştay E.No: 1998/228, K.No: 1999/2780, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı 99, s.302.

³⁴ Bu yönde verilen bir Danıştay kararı için bkz., Danıştay 7.D. E.No: 1997/5099, K.No: 1998/1434, **Danıştay Kararları Dergisi**, Sayı 97, s.459.

olarak bir ödeme yapılmak zorundadır³⁵. Bu ödemeye de sürastarya ücreti ya da demuraj³⁶ denir³⁷.

Sürastarya sadece sefer üzerine yapılan carter sözleşmeleri için söz konusudur (TTK. Md.1030). Zaman üzerine carter sözleşmeleri ile kırkambar sözleşmelerinde ise sürastarya süresi ve dolayısıyla sürastarya ücreti de yoktur³⁸.

Sürastaryanın vergi matrahına dahil edilip edilmeyeceği tartışmalıdır³⁹. Bu sürastaryanın hukuki niteliğinden kaynaklanmaktadır. Çünkü sürastaryanın hukuki niteliği itibariyle **tazminat**⁴⁰ ya da **ek navlun** olduğu yönünde görüşler vardır⁴¹. Bu şekilde bir kabul tarzı bir anlamda sürastaryanın vergi dışı tutulması anlamına gelmektedir.

Doktrinde hakim olan görüşe göre, sürastarya bir tazminat (cezai şart) değil, akdin sağladığı bir haktır. Sürastarya ödenmesi için zarar oluşması şart olmayıp, taşıtanın sözleşmeden doğan hakkını talep etmesi yeterlidir⁴².

³⁵ Sürastarya ücreti alınmasının belli başlı nedenleri olarak, geminin programının aksamaması nedeniyle yeni navlun sözleşmeleri yapılamaması (navlun kaybı) ve geminin günlük masraflarının olması gösterilebilir. Bu ek masraflar ancak alınacak sürastarya ücreti sayesinde karşılanır. Bkz., Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarınca Elde Edilen Sarya, Sürastarya ve Kontrstarya, Ücretlerinin Vergilendirilmesi Esasları I-II, **E-Yaklaşım Dergisi**, Ağustos-Eylül, 2004. www.yaklasim.com.tr/search.

³⁶ Vergi hukukunda zaman zaman sürastarya yerine demuraj ifadesinin de kullanıldığı görülmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü, 3.6.2004 tarih ve B.07.GEL.0.55/5514-399 Sayılı Özelge, için bkz., Mehmet Maç, "Dış Taşıma Bedeli, Buna İlişkin Komisyonlar, Demurajlar ve Diğer Eklenitler KDV'den Müstesnadır", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2004, s.110-112.

³⁷ Kalpsüz, **a.g.e.**, s.50; Maç, **a.g.e.**

³⁸ Rayegan Kender, "Sürastarya Parasına İlişkin Bazı Sorunlar", **Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu VI**, Batider Yayınları, 1989, s. 333. Özellikle kırk ambar sözleşmelerinde hareket saati önceden belli olup bekleme olmaksızın ve hatta herhangi bir yere bildirmeye dahi gerek olmadan gemi saatinde hareket edeceği için sürastarya söz konusu olmaz. Tekil, **a.g.e.**, s.267; Çağa, **Navlun Sözleşmeleri**, **a.g.e.**, s.43-44.

³⁹ Sürastarya en çok starya ile karıştırılır ancak içerikleri farklıdır. Sürastarya akdi bir süre iken starya kanuni bir süre olup yükleme ya da boşaltmada yükün elden geçirilmesi için gerekli olan zamanı ifade eder ve aksi kararlaştırılmadıkça ücretsiz olduğu kabul edilir. Kender, **a.g.e.** s.333-348. Türk Ticaret Kanununun 1030. maddesinde starya için yükleme ve boşaltma zamanı deyimini kullanılmıştır. Tekil, **a.g.e.**, s. 266-67. Dolayısıyla hak kazanılan navlunun içinde yer alır ve aksi ispat edilmedikçe taşıyıcının starya ücreti elde ettiği ileri sürülerek ek tarhiyat yapılamaz. Başak, **a.g.e.**

⁴⁰ Geçmiş uygulamalarda sürastaryanın vergi matrahına dahil edilmediği görülmektedir. Bunun nedenleri olarak Maliye Bakanlığının 1946 tarihli bir muktezası ve buna dayanak teşkil eden Eski Ticaret Kanununda sürastarya için tazminat tabirinin kullanılması gösterilmektedir. Ancak Yeni Ticaret Kanununda tazminat ifadesi yerine ücret ifadesi kullanılarak bu tartışma sonuçlandırıldığı gibi Maliye Bakanlığının da görüşü değişmiş ve Danıştay'da sürastaryanın navlun matrahına dahil olduğuna hükmetmiştir. Bkz., Nefise Genay, "Nakliyat Vergisinde Sürastarya ve Boş Navlun Konusu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1982. VD.Cd/2003.

⁴¹ Bu görüşlerin detayları ve yöneltilen eleştirilen hakkında bkz., Tekil, **a.g.e.**, s. 289.

⁴² Kender, **a.g.e.**, s.338-341; Can, **a.g.e.**, s.79-81.

Kender'e göre, sürastarya navlunun bir parçası olmadığı için ek navlun olarak da ifade edilemez. Çünkü borcun doğuşu ve muacceliyeti navlununkine tabi değildir⁴³.

Sürastaryanın en önemli özelliği navlun sözleşmesi uyarınca ve dolayısıyla gemi tahsisi karşılığında elde edilmesidir. Bir başka deyişle sürastarya da navlun gibi tamamen taşıma ile ilgili olarak elde edilen bir ücrettir. Türk Ticaret Kanunu da sürastaryayı navlun sözleşmesinin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmiş ve gemi alacaklısı⁴⁴ haklarının içine dahil etmiştir⁴⁵. Her ne kadar Türk Ticaret Kanununun 1030. maddesinde kararlaştırıldığı takdirde sürastarya ödenmesi zorunludur dense de bundan kararlaştırılmamışsa sürastarya talep edilemeyeceği sonucu çıkarılamaz⁴⁶.

Bütün bu gerekçelerle taşıyıcı firmaların (mükelleflerin) fazladan beklenen süre için hak kazandıkları sürastarya ücretinin tazminat olduğu ya da taşıma ile ilgili olmadığı gerekçesiyle vergi matrahının dışında tutulması mümkün değildir. Dolayısıyla sürastarya ücretlerinin de vergi matrahına dahil edilerek üzerlerinden vergi ödenmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanununda sürastarya süresinin dışında ayrıca bir başka bekleme süresinden daha bahsedilmektedir ki doktrinde bu süre için kontrstarya ifadesi kullanılmaktadır⁴⁷. Her ne kadar Türk Ticaret Kanununda bir ayırım yapılmasa da kontrstarya, sürastaryaya ek olarak tanınan süreyi ifade eder ve kanuni bir zorunluluk olmamakla birlikte sürastarya süresi bittikten sonra eğer daha fazla beklenecekse bu süre için de bir ücret ödenmek zorundadır. (TTK. Md. 1033, 1035, 1052). Burada da amaç tıpkı sürastaryada olduğu gibi tanınan ek süre içerisinde yükleme ya da boşaltmanın tamamlanmasıdır. Sürastarya ücretine göre daha yüksek olan bu ücretin de benzer gerekçelerle vergi matrahına dahil edilmesi gereklidir⁴⁸.

5.3. Pişmanlık Navlunu, Mesafe Navlunu ve Boş Navlun

Deniz ticaretinin kendine özgü yapısı içerisinde taşıtana son derece geniş yetkiler tanınmıştır. Bunlardan biri de sözleşmenin tek taraflı fesih hakkıdır. Taşıtana tanınan bu önemli hak karşısında taşıyanı korumak ve

⁴³ Sürastarya ücretine hak kazanmanın tek şartı sözleşmede kararlaştırılan süre içinde geminin bekletilmesi olup, taşıyan bekleme nedeniyle zarara uğramasa dahi ödenir. Bkz., Kender, **a.g.e.**, s.338-341.

⁴⁴ Amaç taşıyanın her türlü kazancının alacaklılara teminat teşkil etmesidir. Bkz., Kender, **a.g.e.**, s.338-341.

⁴⁵ A.Naci Arıkan, "Deniz Taşımacılığı İşlerinden Daimi temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 183, Kasım 1996. VD.Cd/2003; Ayrıca bilgi için bkz., Genay, **a.g.e.**; Yılmaz, **a.g.e.**; Başak, **a.g.e.**; Maç, **a.g.e.**

⁴⁶ Abuzer Kendigelen, Alihan Aydın, **Taşıma Hukuku Mevzuatı**, Beta, İstanbul 2001, s.631.

⁴⁷ Bkz., Tekil, **a.g.e.**, s. 267.

⁴⁸ Tekil, **a.g.e.**, s. 267, s. 290. Başak, **a.g.e.**

sözleşmenin feshi nedeniyle uğraması muhtemel zararlarını telafi etmek amacıyla da pişmanlık navlunu müessesesine yer verilmiştir. Pişmanlık navlunu taşıtanın ödemek zorunda olduğu bir miktar paradan ibarettir. Kara taşımacılığında da vardır (TK m.778). Hava taşımacılığında ise özel bir düzenleme olmadığı için genel hükümler uygulanır. Pişmanlık navlununun amacı, taşıyanın mahrum kaldığı navlun alacağına bir kısmını, bazen de tamamını telafi etmek ve keyfiligi önleyerek usul ekonomisinin sağlanmasına yardımcı olmaktır. Çünkü bu sayede çok defa taraflar mahkemeye başvurma gereği de duymazlar⁴⁹.

Pişmanlık navlununun vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında bir netlik bulunmadığı için tıpkı sürüstarya da olduğu gibi pişmanlık navlununun da vergi matrahına dahil edilip edilmeyeceği konusunda tereddütler bulunmaktadır.

Pişmanlık navlunu da navlun sözleşmesinin bir sonucudur. Ödenecek miktar yolculuğun türüne, başlayıp başlamadığına ve ne kadarının kat edildiğine göre maktu olarak tayin olunur (TK. Md. 1040 vd). Türk Ticaret Kanunu pişmanlık navlunu da deniz servetine dahil edilmiştir. Her ne kadar hukuki niteliği tartışmalı olsa da⁵⁰ vergi hukuku açısından bakıldığında navlun sözleşmesinin bir sonucu olduğu ve ticari faaliyetle ilgili olarak elde edildiği için vergi matrahına dahil edilmesi gereklidir⁵¹. Dolayısıyla pişmanlık navlunu adı altında bir gelir elde eden mükellefler bunun üzerinden de vergi ödemek zorunda kalacaklardır.

Uygulamada karşılaşılan ve tartışmalı olan bir diğer husus da mesafe navlunu ve boş navlun adı altında elde edilen ve bazen faturada ayrı olarak gösterilen bir kısım gelirlerin vergi uygulamaları karşısındaki durumudur.

Beklenmeyen bir durum sonucu zayi olan gemiden kurtarılarak emniyet altına alınmış yükün, geminin zayi olduğu ana kadar taşınması karşılığı olarak ödenen ücrete mesafe navlunu denir (Bkz., TK. Md. 1072, 1082, 1084). Mesafe navlunu sadece kurtarılan eşya için ödenir, dolayısıyla gemi ile birlikte yük de zayi olmuşsa, yolculuğun ne kadarı gerçekleşirse gerçekleşsin geminin zayi olduğu ana kadar yapılan yolculuk ve taşıma için herhangi bir navlun ödenmesine gerek yoktur⁵². Bu nedenle taşıma işine

⁴⁹ Can, **a.g.e.**, s.168-169.

⁵⁰ Pişmanlık navlununun da **tazminat, pişmanlık akçesi, cezai şart ve dönme cezası** olduğu şeklinde görüşler vardır. Bu görüşlerin hiçbirinin pişmanlık navlununun karşılımadığı ve pişmanlık navlununun olsa olsa bir tür dönme cezası olduğu şeklindeki görüş ve detayları için bkz., Can, **a.g.e.**, s.172-178; Ayrıca bkz., Tekil, **a.g.e.**, s.267, s. 322.

⁵¹ Benzer görüş için bkz., Başak, **a.g.e.**

⁵² Mesafe navlunu mesafe tazminatı ile karıştırılmamalıdır. Çünkü burada gemi boş gittiği ve taşıma gerçekleşmediği için yapılan ödeme mesafe navlunu olarak kabul edilemez. Gemi yükleme limanından başka bir yerde olduğu sırada tutulmuşsa, yükleme limanına boş olarak yolculuk yapması zorunludur. Buna kanun koyucu mürekkep yolculuk demiştir (TK. Md. 1095). Henüz yolculuk başlamasa bile eğer taşımanın yapılacağı gemi yükleme limanına

karşılık olarak ve sadece kurtarılan yük için ödenen bu bedelin de vergi matrahına dahil edilmesi gereklidir. Uygulama da bu doğrultudadır⁵³.

Türk Ticaret Kanununa göre taşıtan yükün tamamını yüklememiş olsa bile navlunun ve icabında sürastarya ücretinin tamamını ödemekle yükümlüdür (TK. Md. 1039). Geminin tahsisine rağmen boş bırakılan kısmı için ödenen bu navluna boş navlun denir. Boş navlun da sözleşme gereği alındığı için vergi matrahına dahil edilmelidir⁵⁴. Faturada ayrı gösterilse dahi bu durum sonucu değiştirmez⁵⁵.

5.4. Hızlandırma Piriimi

Hızlandırma piriimi ya da diğer adıyla pirimaj Türk Ticaret Kanununda ayrıca düzenlenmemesine rağmen vergi hukuku açısından özel bir öneme sahiptir. Yükleme ya da boşaltma süresinden yapılan tasarruf nedeniyle taşıyan tarafından taşıtan veya gönderilene ödenen paradır⁵⁶.

Deniz ticaretinin kendine özgü yapısı nedeniyle uluslararası taşımacılık işlemleri genellikle acenteler tarafından organize edildiği için pirimaj ödemeleri de acentelere yapılır ve acentenin ticari kazancı olarak kabul edilir. Acentelere yapılan bu ödemenin aynı zamanda taşımacılık işini üstlenen dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatına dahil olup olmadığı tartışmalıdır.

Bu kounda Hesap Uzmanları Kurulunun yaklaşık 40 yıl arayla verdiği birbirine paralel iki kararı mevcuttur (30.3.1951/49 ve 20.12.1990/271 Seri ve 280/2 Genel Sıra No'lu Danışma Komisyonu Kararları). Hesap Uzmanları Kurulu özet olarak pirimajın Yabancı Ulaştırma Kurumlarının hasılatına dahil olduğu ve mükerrer vergilemeye yol açmayacağı görüşündedir. Hesap Uzmanları Kuruluna göre, acenteler pirimajları Yabancı Ulaştırma Kurumlarının nam ve hesabına tahsil ederler ve olduğu gibi kendi gelirleri arasında yer alması bunun mahiyetini değiştirmez, sadece Yabancı Ulaştırma Kurumlarının pirimajı acenteye terk ettiğini gösterir⁵⁷.

Sorun Yabancı Ulaştırma Kurumlarının vergilendirilmesindeki özel düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 18-19. maddelerinde yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde bir anlamda götürü usul tercih edilmiş ve vergi matrahının elde edilen hasılatı

varmışsa taşıtan mesafe tazminatı denen bir bedel ödemek zorundadır. Can, **a.g.e.**, s.83.

⁵³ Bkz., Can, **a.g.e.**, s.85-86; Başak, **a.g.e.**

⁵⁴ Benzer görüşler ve detaylı açıklamalar için bkz., Genay, **a.g.e.**; Yılmaz, **a.g.e.**

⁵⁵ Başak, **a.g.e.**

⁵⁶ Amaç süreden tasarruf konusunda taşıtan/gönderilene teşviktir. Çünkü bu sayede taşıyan, gemisi ile daha çok sefer yapabilme imkanına kavuşacaktır. Başak, **a.g.e.** Ayrıca bilgi için bkz., Tekil, **a.g.e.**, s.267, s. 291.

⁵⁷ Fatih Dural, "Deniz Taşımacılığı, Pirimaj ve Vergi Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 1993.

ortalama emsaller uygulandıktan sonra bulunan tutar olduğu ifade edilmiştir. Bu oran deniz taşımacılığında şu an %15 olup bir anlamda hasılatın %85'inin indirilmesine baştan imkan tanındığı için ayrıca herhangi bir indirim yapılmasına izin verilmez⁵⁸. Bu geniş imkanın gereği olarak da Kurumlar Vergisi Kanununda gider karşılıkları dahil tahsil edilen her türlü bedelin hasılatı dahil olacağı ve ayrıca hasılatı indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle, acentenin taşıma ilişkisi içerisinde taşıtandan aldığı her nevi ücret navluna bağlı bir ücret olarak kabul edilir ve Yabancı Ulaştırma Kurumlarının hasılatına dahil edilir. Ayrıca acenteye devredildiği için de mükerrerlik olmaz, çünkü Yabancı Ulaştırma Kurumları acenteler ayrı mükelleflerdir. Daha açık bir ifade ile hızlandırma primi sürastarya ve diğer ücretler gibi navluna ilave olarak yapılan bir ödeme olmadığı için navlun matrahına ayrıca dahil edilmez⁵⁹.

6. SONUÇ

Vergi hukuku açısından bakıldığında ilk olarak navlun sözleşmesinin deniz yoluyla hem yük hem de yolcu taşımacılığını kapsadığını ve dolayısıyla vergi hukukunun navlun sözleşmelerini Deniz Ticaret Kanununun aksine da geniş yorumladığını söylemek mümkündür. Bu vergilemede genellik ilkesinin de bir gereğidir.

İkinci olarak navlun sözleşmesinin bir kira sözleşmesi olmadığı görülmüştür. İstisnalar dışında doktrinde ve uygulamada hakim olan görüş de bu paraleldedir. Dolayısıyla hukuki niteliği itibarıyla navlun sözleşmesi uyarınca elde edilen başta navlun olmak üzere diğer bütün kazançlar ticari kazançtır. Bu nedenle tam mükellefler tarafından elde edilmesi halinde genel hükümlere, özellikle dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları tarafından elde edilmesi halinde ise Kurumlar Vergisi Kanununun 18-19. maddelerindeki özel rejime göre vergilendirilecektir. Ayrıca dar mükelleflere yapılan ödemelerden stopaj yapılmayacağı gibi sorumlu sıfatıyla KDV ödeme mükellefiyeti de bulunmayacaktır.

Üçüncü ve son olarak denilebilir ki, navlun sözleşme uyarınca elde

⁵⁸ Bir başka deyişle navlun bedelinin hesaplanmasında yapılacak her türlü gidere katlanmış olacağı gerekçesinden hareket edilir. Daha geniş bilgi için bkz., Naci Arkan, **a.g.e.**

⁵⁹ Soruna farklı açılardan bakan fakat netice itibarıyla benzer olan görüşler için bkz., Volkan Harmander, "Donatana Karşı Muhatap Esas ve Tali Gemi Acentelerinin Hizmetlerinden Dolayı Aldıkları Komisyonlar KDV'den Müstesna mıdır", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1990/12, VD.Cd/2003; Sema Küçüktop, Muzaffer Küçüktop, "Deniz Ötesi Taşımacılık Faaliyetinde Bulunan Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Taşıma Hasılatlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1996/179, VD.Cd/2003; Muhittin Gündoğdu, "Vergi Sorumlusu Olarak Gemi Acentelerince Yapılan Hizmetlerin Katma Değer Vergisi Kanununun 13/B Maddesi Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1997, s. 100.

edilen en önemli gelir navlun olmakla birlikte taşımacılık faaliyetinden doğan ve navlun sözleşmesi gereğince elde edilen sürastarya, kontrstarya, pişmanlık navlunu ve boş navlun ücretleri de vergi matrahına dahil edilerek vergilendirilmelidir. Ancak vergi kanunlarında yeterince açıklık bulunmadığı için vergi idaresin tarafından bu hususlarda bir açıklama yapılmasında yarar vardır.

KAYNAKÇA

1. Arıkan A.Naci, “Deniz Taşımacılığı İşlerinden Daimi temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 183, Kasım 1996.
2. Arıkan Sabih, “Taşıyıcının Ücret Hakkı”, **Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan**, Ankara Ü. SBF Yayın No, 522, 1983, s.343.
3. Aybay Gündüz, Kerem Atamer, “Taşıyanın Parça Başına Belli Bir Tutarla Sınırlı Sorumluluğu”, **Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu VI**, Batider Yayınları, ss.229-259.
4. Can Mertol, **Navlun Sözleşmesinin Sona Ermesi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1998, s.11.
5. Çağa Tahir, **Deniz Ticaret Hukuku Cilt I**, 10. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1995, s. 76.
6. Çağa Tahir, **Deniz Ticaret Hukuku II Navlun Sözleşmesi**, 5. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1995, s.1.
7. Çağa Tahir, Rayegan Kender, **Deniz Ticaret Hukuku Cilt III**, 3. Baskı, Filiz Kitapevi,
8. Dural Fatih, “Deniz Taşımacılığı, Pirimaj ve Vergi Uygulamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 1993.
9. Erdem Ercüment, **SİF Satışlar**, Beta, Y.No, 920, İstanbul 1995, s.93-94.
10. Genay Nefise, “Nakliyat Vergisinde Sürastarya ve Boş Navlun Konusu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1982.
11. Gündoğdu Muhittin, “Vergi Sorumlusu Olarak Gemi Acentelerince Yapılan Hizmetlerin Katma Değer Vergisi Kanununun 13/B maddesi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1997.
12. Harmander Volkan, “Donatana Karşı Muhatap Esas ve Tali Gemi Acentelerinin Hizmetlerinden Dolayı Aldıkları Komisyonlar KDV’den Müstesna mıdır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1990/12.

13. İnan Murat, “Dış Ticarete Kullanılan Navlun ve Charter Mukavelelerinin Özellikleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1987/71.
14. Kalpsüz Turgut, **Deniz Ticaret Hukuku Cilt II Navlun-Şahıs Hukuku Ders Notları**.
15. Kender Rayegan, “Sürastarya Parasına İlişkin Bazı Sorunlar”, **Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu VI**, Batider Yayınları, 1989, s.333-348.
16. Kender Rayegan, Ergan Çetingil, **Deniz Ticaret Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1988
17. Kendigelen Abuzer, Alihan Aydın, **Taşıma Hukuku Mevzuatı**, Beta, İstanbul 2001.
18. Küçüktop Sema, Muzaffer Küçüktop, “Deniz Ötesi Taşımacılık Faaliyetinde Bulunan Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Taşıma Hasılatlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1996/179.
19. Levent Başak, “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarınca Elde Edilen Starya, Sürastarya ve Kontrstarya, Ücretlerinin Vergilendirilmesi Esasları I-II, **E-Yaklaşım Dergisi**, Ağustos-Eylül, 2004.
20. Maç Mehmet, “Dış Taşıma Bedeli, Buna İlişkin Komisyonlar, Demurajlar ve Diğer Eklentiler KDV’den Müstesnadır”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2004.
21. Nural Ali, Remzi Akçin, **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, Ekim 2000, Ankara.
22. Özbalcı Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, Oluşum Yayıncılık, Ankara, Ocak 2001.
23. Soylu Tunahan, “Deniz Taşıtlarının Vergilendirilmesinde Hususi Ticari Ayrımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2004.
24. Tekil Fehiman, **Deniz Hukuku**, 5 inci Baskı, Alkım Yayınevi İstanbul 1998.
25. Unutmaz Bora, “5266 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Mali Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2005.
26. Ülgener Fehmi, **Taşıyanın Sorumsuzluk Halleri**, Dergah Yayınları, İstanbul 1981, s.19.
27. Yüceer Bengi, Umurcan Gagoo, “Gemi İşletmeciliği, Gemi Satım Kazançları, Gemi Adamlarının Ücretleri İstisnası, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2000/125.

28. Yılmaz Sami, “Dış Navlun Hasılatı ile İlgili Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1983, S.25.
29. Zevkliler Aydın, **Borçlar Hukuku-Özel Borç İlişkisi**, 2.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara
30. **2005 yılı Mali Programı.**
31. **Türk Ticaret Kanunu**
32. **Danıştay Kararları Dergisi**