

TÜRKİYE’DE YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE GÖREVLİ ŞİRKETE TANINAN YATIRIM DÖNEMİ VE PROJE KAPSAMINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

Doç. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya*

GİRİŞ

Dünyada 1980’li yıllardan itibaren başlayan bazı kamu hizmetlerinin ve altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesinin piyasaya bırakılması ya da özelleştirilmesi eğilimi bazı finansman modellerini doğurmuştur¹ ki bunlardan en önemlisi “The Built-Operate-Transfer Model” yani “Yap-İşlet-Devret Modeli”dir (YİD Modeli). Bu model aynı zaman dönemin Başbakanı merhum Turgut Özal ile de özdeşleşmiştir. Türkiye’de 1994 yılından itibaren 3996 sayılı Kanun çerçevesinde birçok yatırıma imza atılmıştır.

Türkiye’de YİD modeli, köken olarak idare hukukundan zuhur etmiş ancak çağın gereklerine uygun olarak kendini uyarlamış bir çeşit imtiyaz usulü olarak kabul edilebilir. Zira imtiyaz olmasındaki en önemli etken bir kamu hizmeti tekelinin özel hukuk kişisine kar amaçlı işletilmesi için bırakılmasıdır. Ancak 3996 Sayılı Kanun’un 5. maddesine göre kamu idaresi ile özel hukuk tüzel kişisi arasında yapılan sözleşme de bir “özel hukuk sözleşmesi”dir.

Türkiye’de YİD modelini, 1911 tarihli Menafi-i Umumiyye Müteallik İmtiyazat Hakkında Kanun’un² yasal rejiminden ayrı koyan 3996 sayılı “Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun” bulunmaktadır. Bu Kanun YİD modelinin işlerlik kazanması için kamulaştırma, hazine garantisi, harç ve vergilerden muafiyet gibi birçok özendirici tedbir ve teşvik getirmektedir³.

Bu çalışmada da 6288 sayılı Kanun ile YİD modeli çerçevesinde bir anonim şirket olan görevli şirkete yatırım ve proje döneminde sağlanan KDV istisnasına değineceğiz. Ancak bundan önce Türkiye’de YİD modelinin yasal rejimini, modelin tanımını, sahip olduğu teşviklerini ve YİD şirketin bir anonim şirket olduğu hususlarını kısaca özetleyeceğiz.

* Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Öğretim Üyesi, gkyerlikaya@gmail.com

¹ Bilal Eryılmaz, “**Belediye Hizmetlerinin Yürütülmesinde Alternatif Kurumsal Hizmetler**”, Türk İdare Dergisi, S.382, Mart 1989, s.17.

² Kabul Tarihi: 10.06.1326 (1910), Yayımlandığı Takvimi Vekayi Tarihi: 24/06/1326, Yayımlandığı Takvimi Vakayi Sayısı: 576.

³ Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Yap-İşlet-Devret Modeli, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirme**, Seçkin, Ankara, 2002.

I. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ

Türkiye’de ise Yap-İşlet-Devret Modeli bir altyapı finansman modeli olarak 3396 sayılı “Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun” ile 13 Haziran 1994 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak hayata geçmiştir. Bunun dışında 3996 sayılı Kanun’un uygulanmasına ayrıntılı olarak yön veren 2011/1807 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁴ da bulunmaktadır. Ancak daha önce uzunca bir süre yürürlükte olan ve sonra 2011/1807 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile yürürlükten kaldırılan 1994/5907 sayılı BKK⁵ da bulunmaktaydı. Her iki BKK da 3996 sayılı Kanun’un 8. maddesinin verdiği izne istinaden çıkarılmıştır. 2011/1807 sayılı BKK’nın 48. maddesinin 2. fıkrası ile mülga olan 1994/5907 sayılı BKK’na göre elde edilmiş haklar saklı tutulmuştur.

Bu durumda Türkiye’de YİD modelinin cari olan temel mevzuatını 3996 sayılı Kanun ile 2011/1807 sayılı BKK olarak ifade edebiliriz.

Yap-İşlet-devret modelini 3996 sayılı Kanun’un 3. maddesinin a) fıkrası tanımlamış bulunmaktadır. Bu hükme göre yap-İşlet-devret modeli: İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini ifade eden bir modeldir⁶.

⁴ 2011/1807 sayılı BKK, Karar Tarihi: 26 Nisan 2011, Resmi Gazete Tarihi: 11 Haziran 2011, Sayı: 27961 (Mükerrer).

⁵ 1994/5907 sayılı BKK, Karar Tarihi: 6 Ağustos 1994, Resmi Gazete tarihi: 1 Ekim 1994, Sayı: 22068.

⁶ Yap-İşlet-Devret Modeli Literatürü için **Bkz.** C. Walker/A.J. Smith, **Privatized Infrastructure: The Built Operate Transfer Approach**, First Published, Thomas Telford Publications, ISBN 0 7277 2053 8, 1995; Mark Augenblick/B. Scott Custer, **The Built, Operate and Transfer (BOT) Approach to Infrastructure Projects in Developing Countries**, The World Bank Working Papers, 1990; Christine Kessides, **Institutional Options for The Provisions of Infrastructure**, The World Bank Discussion Papers, 1993; Robert Tiong, **The Structuring of Built-Operate-Transfer Construction Projects**, Centre for Advanced Construction Studies, Singapore, 1992; UNIDO BOT Programme, **Contract Drafting**, Technology Promotion Division of United Nations Industrial Development Organization, 1997; Joseph W. Ferrigno, **"The Successful Packaging of BOOT Projects"**, Private Sector Participation in Power Through BOOT Schemes, The World Bank Industry and Energy Department Working Paper, Paper No: 33, 1990; Robert L. Drake, **"Making Concession"**, Project and Trade-Finance, no.141, January 1995

Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları-I**. Cilt, Üçüncü Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966; Lütfi Duran, **"Yap-İşlet-Devret"**, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Muammer Aksoy’a Armağan, C.46, No: 1-2, Ocak-Haziran 1991; Necmi Osten, **İdari Mukavele ve Amme Hizmeti İmtiyazlarının Hukuki Mahiyeti**, Üniversite Kitabevi, İstanbul, 1938; İl Han Özay, **"Ortak Yararlı İşletme ve ya Nam-ı Diğer Müşterek Emanet"**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.LIV, 1994; Turgut Tan, **"İdare Hukuku Açısından Yap-İşlet-Devret Sözleşmesi"**, Yap-İşlet-Devret Modelinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler Sempozyumu-19 Haziran 1996, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara, 1996; Gündüz Ökçün, **"19. Yüzyılın İkinci Yarısında İmalat Sanayii Alanında Verilen İmtiyazların**

YİD modeli bakımından 3996 sayılı Kanun’un amacı kamu iktisadî teşebbüsleri dahil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarınca ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin, yap-ışlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılmasını sağlamaktır (3996 sayılı Kanun, m.1).

3996 sayılı Kanun’un 2. maddesi ile 2011/1807 sayılı BKK’nın 2. maddesi Türkiye’de YİD modelinin hangi sektörlerde kullanılabileceğini belirlemiş bulunmaktadır. Buna göre YİD modeli; köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park (özel kanunu olan hariç), tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerle ilgili yapıtılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında kullanılabilir.

YİD modeli en fazla 49 yıllığına verilebilmektedir. Bu sürenin belirlenmesinde; yapılacak sözleşmelerde sermaye şirketinin veya yabancı şirketin yapım ve işletmesini üstleneceği yatırım ve hizmetin süresinin belirlenmesinde yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) ve yatırım için sağlanan kredilerin geri ödeme süresi ile projenin mahiyeti, sermayenin miktarı ve işletme esasları dikkate alınmaktadır (3996 sayılı Kanun, m.7).

II. YİD MODELİ ÇERÇEVESİNDE KURULAN ANONİM ŞİRKET: GÖREVLİ ŞİRKET

YİD modeli çerçevesinde 3996 sayılı Kanun’un 2. maddesi kapsamındaki yatırım ve hizmetlerin özel sektör eliyle yaptırılabilmesi için yine 3996 sayılı Kanun’un 3.maddesinin **b)** fıkrası uyarınca sermaye şirketi kurulması gerekmektedir. 3996 sayılı Kanun’un 3.maddesinin **b)** fıkrasına göre sermaye şirketi; Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve gerektiğinde kamu iktisadî teşebbüsleri de dahil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarının da ortak olduğu ve 3996 sayılı Kanununun 4. maddesinde belirtilen Bakanlar Kurulu Kararında öngörülen şartları taşıyan anonim şirketi ifade etmektedir. Yine 3996 sayılı Kanun’un 3. fıkrasının **c)** bendi uyarınca 6224

Ana Çizgileri", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi., C.27, No.1, Mart 1972; Pertev Bilgen, "**Yap-İşlet-Devret Sözleşmeleri Hakkında**", I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, II. Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1990; Turan Emeksiz, **Yap-İşlet-Devret Modeli ve Türkiye Uygulaması**, Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Araştırma Raporları, Ankara, 22 Kasım 1996; Lale Sirmen, "**Sözleşme Hukuku Açısından Yap-İşlet-Devret Modeli**", Yap-İşlet-Devret Modelinin Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler Sempozyumu-19 Haziran1996, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara, 1996; Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukukuna Göre Yap-İşlet-Devret Sözleşmesi ve Tarafların Vergiler Karşısındaki Durumu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996; Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Yap-İşlet-Devret Modeli, Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirme**, Seçkin, Ankara, 2002.

sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu⁷ hükümleri uyarınca Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı sermaye şirketleri de YİD modeli çerçevesindeki işlere talip olabilmektedir. Ancak burada önemli bir fark vardır ki o da mülga 6224 sayılı Kanun’u temsilen yürürlükte bulunan 4875 sayılı DYYK’nun öngördüğü yabancı sermayenin Türkiye’ye hukuken geliş şekilleri ile 3996 sayılı Kanun’un öngördüğü yap-işlet-devret şirketinin bir anonim şirket olma zorunluluğu arasındaki uyarsızlıktır. Zira liberal sermaye akışına izin veren 4875 sayılı Kanun uyarınca yabancı yatırımların Türkiye’ye geliş şekillerinden biri olarak Türk Hukukuna uygun bir anonim şirket olma zorunluluğu getirmemektedir. Ancak yabancı yatırımcılar, 4875 sayılı Kanun’da belirtilen iktisadi kıymetler aracılığıyla Türkiye’de yeni bir şirket kurabilmeleri de mümkün bulunmaktadır (DYYK, m. 2/b/i). Bu bağlamda 3996 sayılı Kanun’u 4875 sayılı Kanun’a nazaran özel kanun olarak sayarsak Türkiye’de YİD modeli çerçevesinde yatırım yapmak isteyen yabancı yatırımcı Türk Hukukuna uygun bir anonim şirket kurmak zorundadır. Her ne kadar 3996 sayılı Kanun’un 3. maddesinin c) bendinde yabancı sermaye için açıkça anonim şirket kurma zorunluluğundan bahsedilmese de 3996 sayılı Kanun ve 2011/1807 sayılı BKK’nın genel sistematüğinden bu zorunluluk oluşmaktadır. Yani ister yerli sermaye olsun isterse yabancı sermaye olsun YİD modeli çerçevesinde işe talip olmak istedikleri zaman bir anonim şirket kurmaları zorunlu bulunmaktadır. Dolayısıyla YİD modeli çerçevesinde Türkiye’ye gelen yabancı sermayenin de anonim şirket kurma zorunluluğu bulunmaktadır. Zira YİD modeli çerçevesinde görevlendirilecek şirketin bir anonim şirket olması zorunluluk taşımaktadır.

Konuya bir de 3996 sayılı Kanun’un uygulama usul ve esaslarına açıklık getiren 2011/1807 sayılı BKK açısından bakmakta fayda bulunmaktadır. 2011/1807 sayılı BKK’nun “Kapsam” başlıklı 2. maddesinin 1. fıkrası, YİD modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ile bu şirketlerde aranılacak özelliklerin tespitine imkan sağlamaktadır. Yine 2011/1807 sayılı BKK’nın 4. maddesinin e) fıkrasına göre Görevli Şirket; 2011/1807 sayılı BKK kapsamında kendisine görev verilen isteklinin katılımı ile T.C. Kanunlarına göre kurulan ve kamu iktisadi teşebbüsleri dahil kamu

⁷ 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu 17 Haziran 2003 günü yayımlanan 4875 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Bu Kanun yerine 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu geçerli olmaktadır (Kabul Tarihi: 5 Haziran 2003 Resmi Gazete ile Neşir ve İlanı: 17 Haziran 2003, Sayı: 25141). Zira 4875 sayılı Kanun’un 5. maddesi a) Mevcut yabancı sermayeli kuruluşlar- 18.1.1954 tarihli ve 6224 sayılı Kanun kapsamında kurulan şirketler, kazanılmış hakları saklı kalmak kaydıyla bu Kanuna tabidirler. Aynı şekilde 4875 sayılı Kanun’un 5. maddesi b) Yürürlükten Kaldırılan Hükümler- 18.1.1954 tarihli ve 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Mevzuatta, 6224 sayılı Kanuna yapılan atıflar bu Kanunun ilgili hükümlerine yapılmış sayılır. *6224 sayılı Kanun’un yayımlandığı tarihte hakkında yapılan değerlendirmeler ile 4875 sayılı Kanun için yapılan değerlendirmeler için Bkz. Mehmet Selik, “Yabancı Sermaye Teşvik Kanunları ve Tatbikatı”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/406/4442.pdf>, İET: 13.08.2012; Cemile Demir Gökyayla/Ceyda Süral, “4857 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve Getirdiği Yenilikler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 6, Sayı: 2, 2004, s.131-167, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz6-2/PDF/gokyaylasural5.pdf>, İET: 13.08.2012.

kurum ve kuruluşlarının da ortak olabildiği ve 2011/1807 sayılı BKK’nın öngördüğü şartları taşıyan anonim şirketi ifade etmektedir. Yine 2011/1807 sayılı BKK’nın 4. maddesinin **k)** fıkrasına göre sermaye şirketi; T.C. Kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve kamu iktisadi teşebbüsleri dahil kamu kurum ve kuruluşlarının da ortak olabildiği ve 2011/1807 sayılı BKK’nın öngördüğü diğer şartları taşıyan anonim şirketi veya 4875 sayılı Kanunu hükümlerine göre Türkiye’de faaliyette bulunan kuruluşu ifade etmektedir. Diğer taraftan 2011/1807 sayılı BKK’nın 4. maddesinin **ğ)** fıkrası, 2011/1807 sayılı BKK kapsamında göreve talip olan sermaye şirketleri veya aralarında oluşturdukları ortak girişimleri “istekli” olarak tanımlamaktadır. Ayrıca yine 2011/1807 sayılı BKK’nın 4. maddesinin e) fıkrası da “görevli şirket” kavramından bahsetmekte buna göre 2011/1807 sayılı BKK kapsamında kendisine görev verilen isteklinin katılımı ile T.C. Kanunlarına göre kurulan ve kamu iktisadi teşebbüsleri dahil kamu kurum ve kuruluşlarının da ortak olabildiği, 2011/1807 sayılı BKK’nın öngördüğü şartları taşıyan anonim şirketi ifade etmektedir.

Görüleceği gibi hem 3996 sayılı Kanun’da hem de 2011/1807 sayılı BKK’ında YİD şirketinin niteliği hususunda kavram karmaşası vardır. Ayrıca bu kavram karmaşasının varlığında sermayenin yerli mi yoksa yabancı mı olacağı hususu da etkin bir rol oynamaktadır.

O zaman bu karmaşayı netleştirmek gerekmektedir. 3996 sayılı Kanun’a ve 2011/1807 sayılı BKK’ına topluca bakıldığında YİD şirketinin nitelik süreci şöyle gelişim göstermektedir: Önce YİD modeli çerçevesinde yaptırılacak işe talip olan yerli ya da yabancı sermaye ortaya çıkacak, daha sonra bu sermaye sözkonusu YİD modeli çerçevesinde yaptırılacak işe talip olabilmek için Türk hukukuna uygun bir anonim şirket kuracaklar, daha sonra bu anonim şirket ihaleyi kazanırsa ve sözleşmeyi yaparsa görevli şirket olacaktır. Nitekim 2011/1807 sayılı BKK’nın 4. maddesinin **e)** fıkrasının **görevli şirketi** de bunu ifade etmektedir.

Ancak 3996 sayılı Kanun’da ve 2011/1807 sayılı BKK’ında görevli şirket kavramına denk gelen “sermaye şirketi” veya “anonim şirket” ibareleri de kullanılmaktadır. Her iki hukuksal metnin de bu kavramları gelişigüzel kullanması yine bir kavram karmaşası yaratmaktadır. YİD modelinde esas ifade edilmek istenen “şirket” kavramı ise bir sermaye şirketi olan anonim şirket halinde kurulmuş ve usulüne göre görevlendirilmiş şirkete denk gelmektedir.

Nihai olarak söylenecek olan şudur ki YİD modeli çerçevesinde görevlendirilmiş şirket bir anonim şirkettir. Bu çalışmada da kavram birliği açısından YİD Şirketi kavramını tercih edeceğiz.

III. YİD MODELİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER

YİD modelinin işlerlik kazanabilmesi için 3996 sayılı Kanun ve 2011/1807 sayılı BKK ile bir dizi yetkiler ve teşviklerle donatılmıştır. YİD modelinin içindeki yetkiler idareye tanınmış yetkiler olup normalde özel hukuk tüzel kişinin sözleşme yolu ile elde edebileceği haklar değildir. Buna en güzel örnek YİD modeli çerçevesinde bir idari taşınmaz üstünde özel hukuk tüzel kişisine tanınan idari irtifaklardır. Ya da idarenin gerekiyorsa YİD modeli için

kamulaştırmaya⁸ gitmesi yoludur. Ya da uygulanacak yatırımların 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre değil de 3996 sayılı Kanun'un öngördüğü rejimde ilan edilmesi çaresidir⁹. Ayrıca YİD modeli çerçevesinde özel hukuk kişisine sağlanan hazine garantileri de önemli bir teşvik niteliği taşımaktadır (3996 sayılı Kanun, Garantiler, m.11¹⁰).

YİD modeline getirilen bir diğer önemli teşvik de "katkı payı"dır. 3996 sayılı Kanun'un 3. maddesinin **e)** fıkrasına göre katkı payı; Görevli şirketin ürettiği mal veya hizmetin bedeli, mal veya hizmetten yararlananlar tarafından tamamen veya kısmen ödenmesi mümkün olmayan yatırımlarla ilgili yapılacak görevlendirmelerde, mal veya hizmetten yararlananların tüketim veya kullanım miktarları da dikkate alınarak belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete tamamen veya kısmen yapılan ödemeyi ifade etmektedir.

Yine 3996 sayılı Kanun'un 12. maddesi "Muafiyetler"i düzenlemiş bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre; 3996 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde belirtilen konularda ve yap-işlet-devret modeli çerçevesinde idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirketin yapacağı bütün iş ve işlemler 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Kanuna göre alınan damga vergisi ile 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Kanun uyarınca alınan harçlardan muaf bulunmaktadır¹¹.

⁸ 3996 sayılı Kanun, Kamulaştırma, m.10- Bu Kanunda öngörülen yatırım ve hizmetler için gerekli kamulaştırma işlemleri idare tarafından 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre yapılır. Kamulaştırılan taşınmazın mülkiyeti idareye aittir. Kamulaştırma bedelinin tamamen veya kısmen sermaye şirketi veya yabancı şirketçe ödenmesi hususu idare ile bu şirketler arasında yapılacak sözleşmelerde hükme bağlanabilir.

⁹ 3996 sayılı Kanun, Uygulanmayacak Kanun Hükümleri, m.14- 4 üncü maddede belirtilen Bakanlar Kurulu kararına göre gerçekleştirilecek yatırımlar 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa tabi değildir.

¹⁰ 3996 sayılı Kanun, **Garantiler**, m.11- Yap-işlet-devret modeli çerçevesindeki yatırım projeleri için idare adına sermaye şirketleri ya da yabancı şirketlere, kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin satın alacakları mal ve hizmet bedelleri ile kamu kuruluşlarının, bu şirketlere taahhüt edilmiş üretim girdilerinin temin edilememesi halinde ilgili sözleşme çerçevesinde ortaya çıkabilecek ödeme yükümlülükleri için garanti vermeye, "sözleşme hükümleri gereği mali yükümlülük altına giren kamu kurum ve kuruluşları ile fonlar lehine garanti vermeye", gerektiğinde proje ile ilgili anlaşmalardaki koşullar çerçevesinde köprü krediler sağlanmasına veya sağlanacak bu krediler için geri ödeme garantisi vermeye ve yap-işlet-devret modeline dayanan tesisin ve/veya şirket hisselerinin söz konusu projelere ilişkin anlaşmalardaki koşullara uygun olarak satın alınması halinde de dış kredi borçlarını yüklenen kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin lehine, finansör kuruluşlara garanti vermeye ve garanti koşullarını belirlemeye "Hazine Müsteşarlığının görüşü ve bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir.

¹¹ "Yap-işlet-devret modeli ile ihale edilen işin, ihaleyi kazanan şirket ile imzalanan imtiyaz sözleşmesi uyarınca yeni kurulan şirkete devredilmesi halinde de 3996 sayılı kanunda öngörülen istisnaların uygulanması gerekir.", **Danıştay 7. Dairesi Kararı, T. 06. 05. 1999, E. 1998/154, K. 1999/1936**; "1- Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yapılacak işlemlerdeki damga vergisi istisnası, 2- Yatırım teşvik belgesindeki zorunlu şart nedeniyle sermaye artırımında bulunan şirketin bu işlemi için damga vergisi tahakkuk ettirilmiş ise de, yukarıda belirtilen kanun hükümleri uyarınca davacı şirketin bu yatırımla ilgili olarak yapacağı bütün iş ve işlemler damga vergisi ve harçlardan muaf olduğundan, tahakkuk ettirilen damga vergisinde yasal isabet yoktur.", **Danıştay**

Ayrıca yap-işlet-devret modeli ile yapılacak projelerde ilgili idaresince 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa tabi olunmadan yapım ve işletme sürelerinde müşavirlik hizmet alımı yapılabilmektedir. Söz konusu hizmet alınmasına ilişkin esas ve usuller ilgili bakanlıklar tarafından belirlenmektedir.

Bunlara ilaveten TBMM tarafından 31 Mart 2012 günü kabul edilen 6288 sayılı Kanun ile YİD modeline KDV istisnası da getirilmiştir. Bunu ayrı bir başlık altında inceleyelim.

IV. YAP-İŞLET-DEVRET ŞİRKETİNE TANINAN KDV İSTİSNASI

Biraz önce de değinildiği gibi TBMM tarafından 31 Mart 2012 günü kabul edilen ve 4 Nisan 2012 Çarşamba günü 28254 sayılı Mükerrer Resmî Gazetede yayımlanan 6288 sayılı **“Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”** ile YİD modeline de dair önemli bir KDV istisnası getirilmiştir¹². Ayrıca bu istisnaya açıklık getirmek üzere 118 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği¹³ de çıkarılmış bulunmaktadır.

6288 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na (KDVK) eklenen “Geçici m.29” metni şöyledir:

“GEÇİCİ MADDE 29 – 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler ve 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce teklifleri alınmış ya da ihalesi veya görevlendirmesi yapılmış işlerde; görevli şirketin veya yüklenicinin bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde talepte bulunması halinde bu maddenin yürürlük tarihinden sonra birinci fıkra kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesna tutulur. Şu kadar ki, bu istisnanın uygulanabilmesi için görevli şirketin veya yüklenicinin proje nedeniyle

7. Dairesi Kararı, T. 04. 12. 2001, E. 2000/5214, K. 2001/3742, Kazancı Bilişim Yayınları İctihat Bakası (KBYİB).

¹² 6288 sayılı Kanun; Meclis’te kanun tekniğine uygun olmadığı, bir torba kanun olduğu ve KDV bakımından eşitsizlikler getirdiği hususları bakımından tartışmalara konu olmuştur. **Bkz.** Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, 15/3/2012, Esas No:2/ 387, Karar No:10, karşı oy yazısı ve muhalefet şerhi; <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss194.pdf>

¹³ Resmi Gazete Tarihi: 16 Mayıs 2012 Çarşamba, Sayı: 28294.

yatırım döneminde yükleneyeceği katma değer vergisi tutarının, indirim yoluyla telafi edilebileceği tarihe kadar, projenin ana kredi finansman koşullarına göre oluşacak finansman maliyeti tutarı veya buna isabet eden sürenin, ilgisine göre; işletme süresi öngörülen projelerde işletme süresinden, kira öngörülen projelerde kira tutarından veya kira süresinden indirileceği hususunun bu şirketler tarafından, içeriği idarece belirlenecek taahhütname ile taahhüt edilmesi ve bu taahhüdün idarece kabul edilmesi gerekir. İndirimler, ilgili projelere ait sözleşmelerde öngörülen esaslar dikkate alınarak yapılır.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Ancak bu çalışmada sadece KDVK'nun Geçici 29. maddesinin YİD modeli olan ilgili hükümlerini değerlendirmeye alınacaktır.

Buna göre KDVK'nun Geçici m.29'u YİD modeli bağlamında aşağıdaki başlıklar altında değerlendirmemiz mümkündür.

A. İstisna Uygulamasının Konusu

Geçici 29. madde ile getirilen istisna sadece YİD şirketlerinin yatırım projelerinin gerçekleştirilmesi ve tamamlanması aşamasına ilişkin bulunmaktadır¹⁴. Yani bu istisnada YİD modeli çerçevesinde görevlendirilmiş şirkete yatırım dönemlerinde proje kapsamında mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'den istisna tutulmuştur. Başka bir ifadeyle bu istisna YİD şirketinin faaliyete geçip te üretilip satacağı mal ve hizmetler ile YİD şirketinin işletme süresi sonunda kamu idaresine devir teslimdeki KDV'yi istisna tutmamaktadır¹⁵. 118 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin m.1.1. fıkrası da “3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler”in de bu istisna kapsamında olduğunu teyit etmektedir.

KDV hukukunda genel kural olarak mal teslimi ve hizmet ifası bakımından KDV'ye tabi olması gereken bu aşama, Geçici 29. maddenin getirdiği KDV istisnasıyla vergi dışına çıkarılarak bu kapsamdaki yatırımların vergi yoluyla teşvik edilmesi öngörülmektedir. Başka deyişle bu kapsamdaki projelere istisna sayesinde KDV'siz mal teslimi ve hizmet ifası imkanı sağlanarak bu projelerin daha ucuza mal edilmesi, maliyet ve finansman yükünün hafifletilmesi ve kamuya daha hızlı şekilde aktarılması beklenmektedir. Aslında vergi mevzuatımız bunları gelir ya da tüketim tipi KDV'de dönem sonunda gider yazmaya imkan vermekle beraber yine de mükellefler açısından bir mali külfet oluşturmak-

¹⁴ Erdem, s.5.

¹⁵ YİD tesislerinin işletme süresi sonunda idareye tesliminde KDV'ye tabi olmayacağına dair **Bkz.** 60 Nolu KDV Sirküleri, m.1.5-; Erdem, s.6.

taydı. Nitekim 6288 sayılı Kanun’un Genel Gereğesinde de bu konu ifade edilmiştir¹⁶.

B. İstisna Uygulamasının Kapsamı

6288 sayılı Kanun ile getirilen KDV istisnasını; istisna kapsamına giren projeler, istisnanın süresi, istisna kapsamına giren işlemler, istisna kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifası olarak ele alıp analitik olarak değerdendirilebiliriz.

1. İstisna Kapsamına Giren Projeler

6288 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle KDVK’na eklenen Geçici 29. madde ile getirilen istisna, 3996 sayılı Kanun kapsamındaki projelere de tanınmış bulunmaktadır¹⁷. Diğer taraftan 118 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ’inin m.1.1. fıkrası da bunu teyit etmektedir. Tebliğ’in m.A)/1.1. fıkrasına göre; 3996 sayılı Kanuna göre açılan projelerden 4/4/2012 tarihinden önce

¹⁶ 6288 sayılı Kanun’a dair **“Genel Gereğçe:** 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde değerdendirilen yatırım ve hizmetlere ilişkin projelerin imalat ve yapım aşamasındaki Katma Değer Vergisinin de dahil olduğu yatırım bedelinin geri donuşu zaman almakta dolayısı ile bu maliyet istekliler tarafından işletme suresine yansıtılmaktadır. Anılan Kanun hükümleri çerçevesinde değerdendirilen projelere ilişkin Katma Değer Vergisi istisnası getirilerek, görevli şirket tarafından ödenen finansman yükünün azaltılması, dolayısı ile değerdendirilen yatırımların kamuya donuş sürecinin kısaltılması, ayrıca bu sayede Yap-İşlet-Devret Modeline daha fazla işlerlik kazandırılması amaçlanmaktadır. Diğer taraftan sağlık sektöründe kamu özel sektör ortaklığı modeli ile hayata geçilmesi düşünölen projeler finansman projeleri olduğundan dolayı yatırımlardan oluşacak borç paketinin % 12’sini KDV finansman maliyeti oluşturmaktadır. Bu yatırımların KDV’den müstesna olması durumunda rekabetçi ortamda borçlanma maliyetleri azalma yönünde olacaktır.”; 6288 sayılı Kanun’a dair **“Madde Gereğçeleri Madde 1-** Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen geçici madde ile 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun ile 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yapıtırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2023 tarihine kadar ihalesi yapılacak olanlarının; ihale edilmesi ve projeyi alan firmalara proje kapsamında inşaata yönelik olarak yapılan mal ve hizmet teslimleri ile anılan sağlık tesislerinin Sağlık Bakanlığına kiraya verilmesi katma değer vergisi yönünden tam istisna kapsamına alınmaktadır. Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren mal ve hizmet teslimleri dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde nakden veya mahsuben iade edilebileceklerdir. Katma Değer Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerle, ölkemiz için hayati öneme sahip büyük ölçekli projelerin değerdendirilmesi vergisel acıdan desteklenmiş olacaktır.”, **Bkz.** Tahir Erdem, **“Yap-İşlet-Devret Modeli Kapsamındaki Yatırımlara Yönelik Olarak Getirilen KDV İstisnası”**, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/05/Tahir-Erdem-Yap-%C4%B0%C5%9Flet-Devret-Modeli.pdf>, İnternette Erişim Tarihi: 12.08.2012 <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/s194.pdf>,

¹⁷ Bunun dışında konumuz gereği bahsetmemekle beraber bu istisna 3359 sayılı Kanun kapsamında Kamu Özel Ortaklığı projelerine de münhasır kılınmıştır.

ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış projeler ile bu projelerden 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar ancak bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

2. İstisnanın Süresi

3996 sayılı Kanun uyarınca YİD modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler bu Geçici 29. maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 4 Nisan 2012 tarihinden önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31.12.2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların ihale edilmesi ile görevlendirilen ve projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna tutulmuştur. Bu hükümden şunu anlamaktayız ki 31 Aralık 2023 gününün sonuna kadar geçerli olan bir istisna bulunmaktadır.

6288 sayılı Kanun bu istisnayı 4 Nisan 2012 tarihinden önceki teklifleri alınmış ya da ihalesi alınmış veya görevlendirmesi yapılmış işlerde de aşağıdaki şartlar dahilinde cari kılmıştır. Şöyle ki Geçici 29. maddenin yürürlüğe girdiği 4 Nisan 2012 tarihinden önce teklifleri alınmış ya da ihalesi alınmış veya görevlendirmesi yapılmış işlerde 3 aylık bir süre içerisinde görevli şirketlere söz konusu KDV istisnasından yararlanmak için talep hakkı getirilmiş. Buna göre Geçici 29. maddenin yürürlük tarihi olan 4 Nisan 2012 tarihinden itibaren 3 ay içinde yani 4 Temmuz 2012 gününe kadar görevli şirketin talepte bulunması gerekmektedir. Bu talepten sonra Geçici m.29'un yürürlük tarihi olan 4 Nisan 2012 gününden sonra Geçici 29. madde kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları da KDV'den müstesna tutulacaktır. Ancak bunun önemli bir koşulu vardır. Bu koşul da şöyledir: Bu istisnanın uygulanabilmesi için görevli şirketin veya yüklenicinin proje nedeniyle yatırım döneminde yükleneceği KDV tutarının, indirim yolu ile tefahi edilebileceği tarihe kadar, projenin ana kredi finansman şartlarına göre oluşacak finansman maliyeti tutarı veya buna isabet eden sürenin, ilgisine göre; işletme süresi öngörülen projelerde işletme süresinden, kira öngörülen projelerde kira tutarından veya kira süresinden indirileceği hususunun bu şirketler tarafından, içeriği idarece belirlenecek taahhütname ile taahhüt edilmesi ve bu taahhüdün idarece kabul edilmesi gerekmektedir. İndirimler, ilgili projelere ait sözleşmelerde öngörülen esaslar dikkate alınarak yapılmaktadır¹⁸.

3. İstisna Kapsamına Giren İşlemler

Tebliğ, m.A)/1.1. fıkrası, istisna kapsamına giren işlemleri de tanzim etmiş bulunmaktadır (Tebliğ, m.A)/1.2.). Tebliğ'in m.A)/1.1. fıkrasına göre, istisna kapsamında sayılan projelere ilişkin işlerin ihale edilmesi KDV'den istisna tutulmaktadır. Yine bu Fıkra hükmüne göre; görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler de KDV'den istisna tutulacaktır (Tebliğ, m.A)/1.2).

Tebliğ'e göre, yatırım dönemi, söz konusu projelere ilişkin olarak ilgili idare ile yapılan sözleşmelere göre belirlenmektedir. Yatırım dönemi süresinde

¹⁸ Aynı şekilde 118 Seri Nolu Tebliğ'in A)/1.1. İstisnadan Yararlanacak Projeler ile A)/1.2. İstisna Kapsamına Giren İşlemler başlığı da bu paraleldedir.

(sürenin uzatılması ya da kısaltılması şeklinde) ortaya çıkacak değişiklikler, ilgili idare tarafından doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı’na bildirilmesi gerekmektedir (Tebliğ, m.A)/1.2).

4. İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler

Tebliğ istisna giren mal ve hizmetleri de belirlemiş bulunmaktadır. Bunu KDV hukuku bakımından **malın teslimi** ve **hizmetin ifası** işlemleri olarak kabul etmeliyiz. Tebliğ’in “A/1.3.İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler” başlıklı hükmüne göre istisna; bu Tebliğin (m.A/1.1.) maddesi ayrımında belirtilen projeleri üstlenen ana yüklenicilere, doğrudan bu projelere yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler ile ithalat işlemlerine uygulanacaktır (Tebliğ, m.A)/1.3).

Ancak, doğrudan proje ile ilgili olmayan mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmayacaktır (Tebliğ, m.A)/1.3). Yani bunların hepsi Geçici 29. maddeyle getirilen KDV istisnasının dışındadır. Zaten YİD şirketleri, bu tür masrafları kanunen kabul edilen gider kapsamında gider olarak göstermeleri mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki şartların tahakkuk etmesi halinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, KDV Kanunu’nun 32. maddesi hükmü uyarınca işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilecektir¹⁹. Ayrıca Tebliğ’in m.A)/3 fıkrası, iade uygulamasını düzenlemiş bulunmaktadır²⁰.

Bu arada 6288 sayılı Kanun tarafından Maliye Bakanlığına istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi de verilmiş bulunmaktadır.

¹⁹ **Erdem**’in de belirttiği gibi¹⁹ “6288 sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle KDV Kanununa eklenen Geçici 29’uncu maddedeki istisna kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin de KDVK’nun 32’nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilmesi öngörülerek bu istisna uygulamasına tam istisna niteliği tanınmıştır. Böylelikle istisna kapsamındaki projelere mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerin yaptıkları bu teslim ve ifalar nedeniyle yükledikleri KDV tutarlarını indirim ve iade yoluyla tam olarak telafi etmelerine imkan sağlanmıştır.”

²⁰ Bkz. Bu çalışmanın D. İstisna Kapsamındaki KDV’nin İadesi Uygulaması adlı alt başlığına.

C. İstisna'nın Uygulanması

Tebliğ'in m.A)/2. fıkrası, İstisna'nın Uygulanması'nı da tanzim etmiş bulunmaktadır. Bu Fıkra hükmüne göre İstisna'nın uygulanma aşamaları aşağıdaki gibi olacaktır:

-3996 sayılı Kanun kapsamında sayılan projelerden birisini yüklenen ana yüklenici mükellefler, söz konusu projeler kapsamında (projeye ilgili bilgilere de yer vermek kaydıyla) kendilerine yapılacak teslim ve hizmetlere istisna uygulanması talebiyle doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bir yazı ile başvurmaları gerekmektedir.

-Gelir İdaresi Başkanlığının istisna talebinde bulunan mükellef ve projenin istisna kapsamına giren projelerden olup olmadığına, talepte bulunan mükellefin bu projenin ana yüklenicisi konumunda bulunup bulunmadığına, yatırım döneminin sona erdiği tarih ve benzeri hususlara dair projeyi ihale eden ilgili idareden bir yazı ile bilgi istemesi gerekmektedir.

-Projeyi ihale eden ilgili idarenin olumlu yazısına istinaden durum, idarece, mükellefin bağlı bulunduğu ilgili vergi dairesi başkanlığına (VDB) veya Defterdarlığa bildirilmesi gerekmektedir. İlgili VDB veya defterdarlık Tebliğ ekinde yer alan (Ek:1) yazısını düzenleyerek mükellefe vermesi gerekmektedir.

-İstisna'dan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna kapsamında yapacakları mal ve hizmet alımlarında, bu yazının imzalı ve kaşeli bir suretini satıcıya vermeleri gerekmektedir. Aynı şekilde İthalat işlemlerinde de İstisna'dan yararlanmak isteyen mükelleflerin bu yazının imzalı ve kaşeli bir suretini ilgili gümrük idaresine ibraz etmek suretiyle İstisna kapsamında işlem yapılmasını talep edebileceklerdir.

-Satıcılar, 3996 sayılı Kanun kapsamındaki projelere ilişkin olarak yaptıkları teslim ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, yukarıdaki açıklamaları da dikkate alarak KDV hesaplamayacaklardır. (Yani YİD modeli kapsamında görevli şirket yatırım ve proje aşamasında aldıkları mal ve hizmetlere KDV ödeyebileceklerdir.).

-İstisna tek aşamada uygulanacak olup, projeyi üstlenen mükellefe mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerin İstisna kapsamında yaptıkları teslim ve hizmetlere yönelik alımlarında KDV İstisnası uygulanması söz konusu olmayacaktır. (Yani burada 3996 sayılı Kanun kapsamında proje sahibi mükelleflere mal ve hizmet satan satıcılar o sattıkları mal ve hizmetleri başka firmalardan tedarik ettiğinde bu KDV İstisnasından yararlanamayacaklardır. Örneğin KLM YİD Anonim Şirketi bulunsun ve bir projeyi üstlenmiş bulunsun. Bu arada YİD şirketinin ihtiyacı olan demir ve çimento YZ firmasından almakta olsun. YZ firması da sattığı demir ve çimento MN firmasından alıyor olsun. Bu durumda YZ firması YİD şirketine sattığı demir ve çimento İstisna gereği KDV uygulayamazken aynı şekilde YZ firması sattığı demir ve çimento aldıkları MN firmasından da kendisine KDV hesaplanmamasını isteyememektedir. Yani YZ firması, MN firmasına sattığı demir ve çimento KDV İstisna tutacağı sen de bana demir ve çimento için KDV hesaplama diyemeyecektir. Tebliğ burada böylesi önemli bir ayrıntıyı belirsizlikten kurtarmaktadır. Bilindiği gibi KDV, üretimden tüketime kadar değer üretilen her bir aşamayı vergilendirdiği için Vergi Otoritesi son aşamada YİD şirketine teslim ve ifa edilen mal ve

hizmetleri vergilendirmekten vazgeçerek ödenmeyen vergi kadar teşvik sağlamaktadır.)

-Satıcılar, alıcılar tarafından kendisine verilen istisna yazısını Vergi Usul Kanunu’nun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince saklamak zorundadırlar (VUK²¹, m.253, m.254, m.256)²².

-Ayrıca ana yüklenici firmanın İstisna’dan yararlanma şartlarını kaybetmesi halinde bu durum projeyi ihale eden ilgili idare tarafından İstisna’dan yararlanma şartlarının kaybedildiği tarihe de yer verilme suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığı’na bildirilmesi gerekmektedir.

D. İstisna Kapsamındaki KDV’nin İadesi Uygulaması

Tebliğ’in m.A)/3 fıkrası, KDV’nin iadesi uygulamasını düzenlemiş bulunmaktadır. Bu fıkra hükmüne göre; projeyi üstlenen firmalara mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerin, istisna kapsamında yapmış oldukları teslim ve hizmetleri ait oldukları dönemler itibariyle KDV beyannamesinin “Tam İstisna Kapsamındaki İşlemler” tablosunun 318 kod numaralı “3996 sayılı Kanuna göre Yap-İşlet-Devret veya 3359 sayılı Kanuna göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelere İlişkin Teslim ve Hizmetler” başlıklı satırında beyan etmeleri gerekmektedir. İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere ait yüklenilen KDV’nin indirim yoluyla telafi edilemeyen kısmı, 84 Seri No.lu KDV Genel Teb-

²¹ VUK, DEFTER VE VESİKALARI MUHAFAZA: **m. 253-** Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.; VUK, DEFTER TUTMA MECBURİYETİNDE OLMİYANLARIN MUHAFAZA ÖDEVİ: **m. 254-** Bu Kanuna göre, defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235’inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.; VUK, DEFTER VE BELGELERLE DİĞER KAYITLARIN İBRAZ MECBURİYETİ: **m. 256-** Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257’inci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı’na belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

²² Bu saklama süresi VUK’nun ilgili hükümlerine göre “**Kıst Dönem + 5 Yıl**”dan az olamayacaktır. Örneğin 5 Mayıs 2012 günü istisna yazısını alan satıcı kıst dönemi bitirmek için 2012 yılının sonu olan 31 Aralık tarihine kadar bekleyecek ondan sonra yeni mali dönem olan 1 Ocak 2013’e 1. yılı diyerek başlayacak. Böylece hesap (2013/1. Yıl), (2014/2. Yıl), (2015/3. Yıl), (2016/4. Yıl), (2017/5. Yıl) olup satıcı 1 Ocak 2018 gününden itibaren saklama ve ibraz mecburiyetinden azad olmaktadır.

liğinin²³ mal ihracından doğan KDV iadesindeki esaslar çerçevesinde mükelleflerin talebi doğrultusunda nakden veya mahsuben iade edilmektedir.

İade Talebi bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye aşağıdaki evrakların eklenmesi zorunluluk taşımaktadır:

-Tebliğ ekinde yer alan (Ek:1) yazının alıcı mükellef tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanmış bir örneği,

-Yüklenilen KDV listesi ve tablosu,

-İşlemin gerçekleştiği döneme ait indirilecek KDV listesi,

-İstisna kapsamında düzenlenen satış faturalarının listesi.

E. Teklifleri Alınmış ya da İhalesi veya Görevlendirmesi Yapılmış İşlerde KDV

İstisna Uygulaması

Tebliğ'in m.A)/4. fıkrası, teklifleri alınmış ya da ihalesi veya görevlendirmesi yapılmış işlerde KDV istisna uygulamasını düzenlemiş bulunmaktadır. Bu fıkra hükmüne göre:

KDV Kanunu'nun Geçici 29. maddesinin ikinci fıkrasında, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce teklifleri alınmış ya da ihalesi veya görevlendirmesi yapılmış işlerde; görevli şirketin veya yüklenicinin bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde talepte bulunması halinde bu maddenin yürürlük tarihinden sonra birinci fıkra kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesna tutulur. Şu kadar ki, bu istisnaya uygulanabilmesi için görevli şirketin veya yüklenicinin proje nedeniyle yatırım döneminde yükleneceği katma değer vergisi tutarının, indirim yoluyla telafi edilebileceği tarihe kadar, projenin ana kredi finansman koşullarına göre oluşacak finansman maliyeti tutarı veya buna isabet eden sürenin, ilgisine göre; işletme süresi öngörülen projelerde işletme süresinden, kira öngörülen projelerde kira tutarından veya kira süresinden indirileceği hususunun bu şirketler tarafından, içeriği idarece belirlenecek taahhütname ile taahhüt edilmesi ve bu taahhüdün idarece kabul edilmesi gerekir. İndirimler, ilgili projelere ait sözleşmelerde öngörülen esaslar dikkate alınarak yapılır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, maddenin yürürlüğe girdiği 4/4/2012 tarihinden önce teklifleri alınmış ya da ihalesi veya görevlendirmesi yapılmış işlerde de bu madde kapsamında istisna uygulanabilecektir.

İstisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin Geçici 29. maddenin yürürlüğe girdiği 04.04.2012 tarihinden itibaren üç ay içinde, işi taahhüt ettikleri ilgili idareye doğrudan müracaat etmeleri gerekmektedir. Projeyi ihale eden idare, projenin KDV Kanunu'nun Geçici 29. maddesinde sayılan projelerden olduğunu, talepte bulunan mükellefin bu projenin ana yüklenicisi konumunda bulunduğunu, görevli şirketin veya yüklenicinin proje nedeniyle yatırım döneminde yükleneceği KDV tutarının indirim yoluyla telafi edilebileceği tarihe ka-

²³ Resmi Gazete Tarihi: 23/11/2001, Sayı: 24592.

dar, projenin ana kredi finansman koşullarına göre oluşacak finansman maliyeti tutarı veya buna isabet eden sürenin, ilgisine göre; işletme süresi öngörülen projelerde işletme süresinden, kira öngörülen projelerde kira tutarından veya kira süresinden indirilmesini taahhüt ettiğini ve bu taahhüdün idarelerince kabul edildiğini, dolayısıyla firmanın söz konusu istisnadan yararlandırılmasında herhangi bir sakınca bulunmadığını bir yazı ile Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmesi gerekmektedir. Projeyi ihale eden idarenin olumlu yazısına istinaden mükellefin istisnadan yararlanma talebiyle ilgili olarak bu Tebliğin m.A)/2. fıkrasında belirtildiği şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

F. KDV’den İstisna Yazısı ve Vergi Ceza Hukukunca Sorumluluk Uygulaması

Tebliğ’in m.A)/5. fıkrası, KDV istisnasından yararlanmak isteyen mükellefin KDV İstisna Yazısı olmadan uygulama yapılması halinde vergi ceza hukuku bakımından sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu Fıkra hükmüne göre; İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin istisna yazısının imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumlu olacaktır.

Kendisine teslim veya hizmetin istisna kapsamına girdiğini gösteren belge verilen satıcı mükellefler, başka bir şart aramaksızın istisna kapsamında işlem yapacaktır. Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranacaktır.

SONUÇ

YİD modeli, Türkiye’de yüksek sermaye ve yüksek teknik bilgi gerektiren projelerin finansmanında önemli bir rol oynamaktadır. 3996 sayılı Kanun’un yayımlandığı 1994 yılından bu yana temel mevzuat ve ilişik mevzuatta kendini çağın ve ekonomik trendlerin gereğince uyarlamakta ve mümkün olduğunca yerli ve yabancı yatırımcının önünü açmaya çalışmaktadır.

İşte 6288 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle KDVK’na eklenen Geçici 29. madde YİD modelinde gerçekleşen yatırım ve projeler için önemli bir KDV İstisnası getirmiş ve bu istisnanın süresini de 2023 yılının bitimine kadar uzun tutmuştur. Geçici 29. madde ile getirilen KDV istisnası proje üstlenici mükellefleri önemli bir vergi külfetinden kurtarmakta ve de istisna tutulan KDV kadar finansman fazlaları olmaktadır. Bu tedbir vergi politikası bakımından da çok rasyonel bir tedbirdir. Zira bu KDV İstisnasıyla yatırımcının önü açılmak suretiyle hem ekonomiye reel üretim yapan bir firma katılmış olacak ve hem de istihdama katkısı olacaktır. Ayrıca uzun dönemli işletme sürelerinde firmalar

ürettiği mal ve hizmetlerin satımından elde edeceği kardan da devlete gelir ve kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. Böylece devlet, YİD modeli sayesinde kamu hizmetinin görülmesi, istihdamda artış ve de vergi geliri elde edecektir.

Nihai olarak söylenecek olan şey şudur ki hiçbir yasal mevzuat tüm sorunları çözecek bir mükemmelliğe sahip olamamaktadır. Ve yine hiçbir yasal mevzuat geçen zaman içerisinde çıktığındaki aynı tazeliğini koruyamaz. Bundan dolayı 6288 sayılı Kanun ile getirilen KDV İstisnası YİD modeli için önemli bir katalizör etkisi yapacaktır.