

YİD MODELİNDE TESİSİN DEVİRİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

Cengiz GÜNEŞ*

GİRİŞ

Yap-işlet-devret modeli ülkemizde 1980'li yıllarda, izlenmeye başlanan özelleştirme politikalarının sonucu olarak gündeme gelmiştir. Gündeme geliş nedeni, iç finansman kaynaklarının yetersiz kalması sonucu gerekli altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmeme riski karşısında, ulusal ve özellikle de uluslararası özel sermayeden yararlanmaktır. Bu iç etkinin yanı sıra dış etki olarak uluslararası sermayenin gelişmekte olan ülkelerde kamu kesiminin elinde bulunan kar marjı yüksek sektörlerin özel sektöre devrini talep ederek bu tür yatırım alanlarını hedef seçmesidir. Nitekim gerek 3096 gerekse 3996 Sayılı Kanun gerekçelerinde bu durum açıkça yer almıştır 3996 Sayılı Kanun gerekçesi şu şekildedir ¹:

"Ülke kalkınmasında önem taşıyan, ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak gerektiren ve yaygın bir işletmecilik anlayışında yapılması ya-

rarlı olan yatırım ve hizmetlerin gerçekleştirilmesinde hizmetin asli sahibi olan kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüslerinin yanı sıra, Türk Kanunlarına göre kurulmuş olan sermaye şirketleri ve Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu hükümlerine göre Türkiye'de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı şirketlerin de görevlendirilmesi, kamunun kıt kaynaklarının en gerçekçi biçimde kullanılması açısından büyük önem taşımaktadır.

Kanun'da öngörülen yatırım ve hizmet alanlarında, rekabetçi bir ortamın oluşturulması, finansman ve yönetim açısından kendine yeterli bir modelin geliştirilmesi ile Devletin bütçe im-kanlarının daha ağırlıklı kamu hizmetine kaydırılarak, özel sektör ve yabancı kuruluşların söz konusu yatırım ve hizmet alanlarına çekilmesi, ekonomik kaynak sorunlarına çözüm getireceği gibi hedeflenen gerçekçi büyüme doğrultusunda yatırımların hayata geçirilmesi, yeni iş olanakla-

* E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

1 TBMM Tutanak Dergisi, 19. Dönem, Cilt 61 Eki.

rının yaratılması ve işsizliğin giderilmesi konularında da yardımcı olacaktır"

I- MODELİN TANIMI

Yap-işlet-devret modeli uygulamada iki şekilde gündeme gelmektedir. Model taraflardan biri kamu diğeri özel kişi olarak uygulanacağı gibi iki özel kişi arasında da uygulanabilmektedir.

İmtiyaz niteliğindeki hizmetlerde taraflardan birisi kamudur. Bu tür yap-işlet-devret sözleşmeleri yasal çerçevede (3096, 3996, 3465 Sayılı Kanunlar ile ilgili yönetmelik ve Bakanlar Kurulu Kararları) gelişmektedir.

Gerek 3096 Sayılı Kanun kapsamındaki elektrik üretim, iletim, dağıtım hizmetleri, gerekse 3996 Sayılı Kanunun 2. maddesinde belirtilen köprü, tünel, baraj, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, otoyol, demiryolu, deniz ve hava limanları yapımı ve işletilmesi ve benzeri etkinlikler kamu hizmeti olup toplumun ortak gereksinimlerini karşılamaya yönelik (kamu yararı için yapılan) düzenli ve sürekli faaliyetlerdir.

İkinci modelde taraflar iki özel kişi olabileceği gibi taraflardan birisi kamu da olabilir. Ancak burada söz konusu olan hizmet kamu hizmeti imtiyaz niteliğinde olmadığından taraflardan birisi kamu olsa dahi sözleşme özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır.

Uygulamada yap-işlet-devret modeli yaygın olarak ilk anlamı olan kamu imtiyaz hizmetlerinin özel kişiler aracılığı ile gördürülmesini ifade etmektedir.

3996 Sayılı Kanun'un uygulama usul ve esaslarını belirleyen 5907 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3/b maddesinde ve Kanun'un 3/a maddesinde yap-işlet-devret modeli şu şekilde tanımlanmıştır:

"İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak

ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini ifade eder."

Sonuç olarak bu bilgiler ve ilgili kanun maddelerinin ışığında yap-işlet-devret modelini biz de şu şekilde tanımlayabiliriz.

"Yap-işlet-devret modeli, bir kamu hizmetinin kamu kurum ya da kuruluşları ile ulusal ya da uluslararası özel sermaye arasında yapılan bir idari sözleşme çerçevesinde sermayesi, kar ve zarar ile tüm masrafları yüklenici tarafından karşılanarak gerçekleştirilmesi ve yapılan tesisin yüklenici tarafından belli bir süre işletilmesi sonucunda yatırılan sermayenin ve belli bir karın (zararın) elde edilmesi ve sözleşmede belirtilen sürede tesisin işler vaziyette her türlü tahhüt ve borçtan arındırılmış olarak ilgili kamu kurum ya da kuruluşlarına devir ve teslimini sağlayan kamu yatırım ve finansman modelidir.²

II- İMTİYAZLI ŞİRKET

Anayasa Mahkemesi'ne göre imtiyaz, kamu hizmetinin sermaye, kar, hasar ve zararı özel hukuk kişisine ait olmak üzere, idarenin denetim ve gözetimi altında genellikle çok uzun süreli bir idari sözleşme uyarınca özel hukuk kişileri tarafından yürütülmesidir. Konusu kamu hizmetinin kurulması ve/veya işletilmesini bir özel kişiye devretmek olan sözleşmeler, kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesidir³.

İmtiyazlı şirketleri sermaye kâr hasar ve zararı kendisine ait olmak üzere belli bir kamu hizmetinin kurulması ve/veya işletilmesini uzun süreli idari bir sözleşme ile yüklenen ve hizmetin kurulması, işletilmesi ve yürütülmesi açısından idarenin denetim ve gözetiminde bulunan

2 Cengiz Güneş, Yap İşlet, Yap İşlet Devret, İşletme Hakkı Devirleri ve Uygulamaları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 43.

3 09.12.1994 E. 1994/43 K. 1994/42-2 ve 28.06.1995 E. 1994/71 K. 1995/23 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararları.

ve süre sonunda tesisi ilgili idareye işler vaziyette borçsuz ve bedelsiz devretmek üzere özel kişiler tarafından kurulan şirketler olarak tanımlamak mümkündür⁴.

III- İMTİYAZ SÖZLEŞMESİNİN SONA ERME NEDENLERİ

Kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri; sözleşme süresinin dolması, sözleşmenin idare tarafından fesh edilmesi, sözleşmenin mahkeme kararı ile fesh edilmesi veya görevli şirketin görevi devri gibi durumlarda sona erebilir. Bu durumlardan herhangi biri gerçekleştiğinde kamu hizmetini yürüten imtiyazlı şirketin görevi son bulmakta, hizmet ya kamu tarafından yürütülmekte ya da devirde olduğu gibi idare başka bir şirket ile imtiyaz sözleşmesi imzalamaktadır.

IV- DEVRİN YASAL VE AKDİ HÜKÜMLERİ

A- İmtiyazlı Şirketlerle İlgili Yasal Düzenlemelerde Tesis Devrine İlişkin Yer Alan Hükümler

3096, 3465 ve 3996 Sayılı Kanunlarda tesislerin sözleşme süresi sonunda her türlü borçtan ve taahhütten ari olarak idareye devredileceğine dair hüküm yer almaktadır

a- 3996 Sayılı Kanun'da Yer Alan Düzenlemeler

3996 Sayılı Kanun'un 9. maddesinde devir konusu düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, bu Kanun'a göre sermaye şirketi veya yabancı şirket tarafından yapılan yatırım ve hizmetler, sözleşmenin sona ermesi ile birlikte her türlü borç ve taahhütlerden ari, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçer.

Kanun'un uygulama usul ve esaslarını açıklayan 6/8/1994 gün ve 94/5907 Sayılı BKK'nın 27. maddesi şu şekildedir:

"Uygulama sözleşmesi sonunda yatırım ve hizmetler her türlü borç ve taahhütlerden ari,

bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçer. Yatırım ve hizmetlerin devir aşamasında bu şartları ve uygulama sözleşmesinde yer alan diğer hususları haiz olup olmadığı oluşturulacak bir devir-teslim komisyonunca tespit edilir. Bu komisyonun oluşturulması, çalışma usul ve esasları, komisyonca tespit edilen eksiklik ve hataların giderilmesi ve onarımların yapılması ile ilgili hükümler uygulama sözleşmesinde yer alır.

Kanun'un uygulamasına yönelik olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı'nın 27. maddesinde süre sonunda tesisin devri şu şekilde düzenlenmiştir:

"Uygulama sözleşmesi sonunda yatırım ve hizmetler her türlü borç ve taahhütten ari, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçer. Yatırım ve hizmetlerin devir aşamasında bu şartları ve uygulama sözleşmesinde yer alan diğer hususları haiz olup olmadığı oluşturulacak bir devir-teslim komisyonunca tespit edilir. Bu komisyonun oluşturulması, çalışma usul ve esasları, komisyonca tespit edilen eksiklik ve hataların giderilmesi ve onarımların yapılması ile ilgili hükümler uygulama sözleşmesinde yer alır."

b- 3096 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeler

3096 Sayılı Kanun'un 8. maddesinde şu düzenleme yer almıştır:

"Belli bir süreyi kapsayan sözleşmeler, süre uzatımı talep edilmediği takdirde, sürenin bitimi ile son bulur. Bu takdirde tüm tesisler ile tüm taşınır ve taşınmaz mallar her türlü borç ve taahhütlerden ari olarak Devlete bedelsiz olarak geçer. Sözleşmeler görevli şirketin acze düşmesi veya sözleşme şartlarını ihlal etmesi halinde süresinden önce fesh edilebilir. Sözleşmelerin sona ermesine ilişkin hükümler ile sona ermenin sonuçları, sözleşmede düzenlenir."

Yine 3096 Sayılı Kanun'un uygulama usul ve esaslarını belirleyen Yönetmelik'in 17.

⁴ Kurulacak şirketlerin, 3096 Sayılı Kanun'un 4. maddesi uyarınca sermaye şirketi, 3996 Sayılı Kanun'un 3/b maddesi uyarınca anonim şirket, 3465 sayılı Kanunun 3/h maddesi uyarınca sermaye şirketi olması gerekmektedir.

maddesinde görev yetkisinin sona ermesi şu şekilde düzenlenmiştir:

"Görev yetkisi süresinin sonunda görevli şirketler verilmiş olan görevin konusuna giren elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesisleri ile bütün taşınmaz mallar, bunlar üzerindeki haklarla birlikte tam ve çalışır vaziyette ve her türlü borç ve yükümlülükten arındırılmış olarak ve hiç bir bedel ve hak talep etmeksizin üçüncü bölümdeki esaslar dahilinde ilgili kuruluşa teslim ederler.

Devir yapılacak tesisin işletilmesi sırasında gerekli görülen ve Bakanlıkça onaylanarak şirketin kendi öz varlığı ile gerçekleştirilen "yeni yatırımlar ile idame ve yenileme yatırımları"nın geri ödenmesi devir esnasında henüz tamamlanmamış ise, tesisi devir alan kamu kuruluşu, geri ödenmemiş kısmı, belirlenecek bir plana göre geri ödemeyi taahhüt eder. Bu tesisler, fondan karşılanmışsa görev yetkisi sona eren görevli şirkete geri ödeme yapılmaz. Görevli şirket, bunun dışında bakım, onarım ve yenileme gibi sebeplerle herhangi bir bedel talep edemez."

c- 3465 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeler⁵

Karayolları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişme Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapım Bakım ve İşletilmesi İle Görevlendirilmesi Hakkında Kanun'un 6. maddesinde "Görevin Sona Ermesi" hükme bağlanmıştır. Anılan madde şu şekildedir:

"Otoyol ile bütün tesisleri ve müstemilâtı; sözleşmenin sona ermesi ile birlikte, her türlü borç ve taahhütlerden ari ve kullanılabilir durumda Genel Müdürlüğe bedelsiz olarak ve kendiliğinden geçer.

Sözleşmeler, görevli şirketin acze düşmesi veya sözleşme şartlarını ihlâl etmesi halinde, Genel Müdürlükçe süresinden önce de fesh edilebilir.

Sözleşmesinin sona ermesine ilişkin hü-

kümler ile sona ermenin sonuçları sözleşmede düzenlenir."

Paralel düzenleme 3465 Sayılı Kanun'un uygulama usul ve esaslarının düzenlendiği Yönetmelik'in 78. maddesinde hem otoyol hem de hizmet tesisleri için yapılmıştır. Bu madde uyarınca:

"Görev kapsamı içindeki bakım-işletme ve yolculukla ilgili bütün tesisleriyle birlikte otoyol veya yolculukla ilgili hizmet tesisleri ve müstemilâtı, ayrılmaz parçaları (mütemmim cüzleri) ile birlikte, görev süresi sonunda her türlü borç ve taahhütlerden ari, eksiksiz, bakımlı ve onarımı gerektirmeden kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden Genel Müdürlüğe geçer.

Görevli şirket tarafından işletilmekte olan bütün tesisleriyle otoyolun veya yolculukla ilgili hizmet tesislerinin eksiksiz, bakımlı ve onarımı gerektirmeden kullanılabilir durumda olduğunun tespiti için yolculukla ilgili hizmet tesislerinde üç ay önce Genel Müdürlüğün onayı ile bir devir-teslim komisyonu kurulur. Bu komisyonun çalışması ile ilgili hususlar sözleşmede belirlenir.

Bütün tesisleriyle otoyolda veya yolculukla ilgili hizmet tesislerinde proje ve sözleşme hükümlerine göre komisyonca tespit edilen her türlü eksikliklerin, bakım ve onarım gerektiren durumların görev süresi içinde belirtilecek tarihe kadar yapılması ve tamamlanması görevli şirketten istenir. Yapılması ve tamamlanması istenen eksikliklerin ve onarımların yerine getirilmemesi halinde bunlar, bedeli bir kat fazlası ile işletme teminatından karşılanmak üzere Genel Müdürlükçe yapılır veya yaptırılır. İşletme teminatının yetersiz kalması halinde aradaki farkı görevli şirket, Genel Müdürlüğe ödemekle yükümlüdür."

B- İmtiyaz Sözleşmelerinde Yer Alan Devre İlişkin Maddeler

İmtiyaz sözleşmelerinde devir maddesi

5 3465 sayılı Kanun'un kapsamındaki otoyol faaliyetleri 3996 sayılı Kanun kapsamında yürütülmektedir.

faaliyet alanının özelliğine göre ayrıntılı olarak düzenlenmektedir.

a- Yat Limanlarına Ait İmtiyaz Sözleşmelerinde Yer Alan Devir Maddesi

Sözleşme ve eklerinde belirlenen tesis, teçhizat, tesisat ve sistemler ile bunlara ait avadanlık, alet ve ekipmanlar işletme süresi sonunda bedelsiz olarak bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda, her türlü borç ve taahhütten arı olarak idareye devredilecektir.

Devir tarihinden önceki bir yıl içinde, tesiste mevcut teçhizat, tesisat ve sistemlerden ekonomik ömürlerini doldurmuş olanlar, görevli şirket ile karşılıklı olarak saptandıktan sonra yenisi ile değiştirilecektir. Tesisin devrinden altı ay önce görevli şirket tesisin işletilmesine ilişkin olarak ihtiyaç duyulabilecek en az üç yıllık yedek parça listesini idareye verecektir.

Görev konusu yatırım ve işlerin idarece devralınmasından önce beşi idare, beşi de görevli şirket tarafından görevlendirilecek on kişiden oluşacak devir teslim heyeti oluşturulacaktır. Heyetin başkanlığını idare temsilcilerinden birisi yapacaktır. Devir teslim heyeti, devir teslim işlemlerinden önce görev konusu tesislerin halihazır durumunu, bakımlı, çalışır bir durumda bulunup bulunmadığını, tesislerin sözleşme hükümleri doğrultusunda İdareye devrinin hazır olup olmadığını inceleyecek, kusur ve eksiklikleri belirleyerek giderilmesi için gerekli olan bedel ve zamanı bir tutanakla saptayacaktır.

b- Hidroelektrik Santrallara Ait İmtiyaz Sözleşmelerinde Yer Alan Devir Maddesi

Bakanlık (ETKB), sözleşme süresinin sona ermesinden en az 6 (altı) ay öncesinden tesislerin devredileceği kamu kuruluşunu belirleyecektir. Sözleşme süresi sonunda, üzerindeki haklarla birlikte Sözleşme konusu tesisler ile taşınır ve taşınmaz mallar, her türlü borç ve yükümlülükten arındırılmış olarak bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden Bakanlığın belirlediği kamu kuruluşu

na geçecektir. Tüm tesisler ile taşınır ve taşınmaz malların ve hizmetlerin, devir aşamasında bu şartları ve Sözleşmede yer alan diğer hususları taşıyıp taşımadığı sözleşme süresinin sona ermesinden 30 (otuz) gün önce Bakanlığın uygun göreceği bir kuruluşça tespit olunacaktır. Devir, oluşturulacak bir devir teslim komisyonunca yapılacaktır.

Tesislerin devri tarihinde tesislerde borç veya yükümlülük bulunduğu, yahut tesislerin taşınır ve taşınmaz mallarının normal yıpranma dışında bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda olmadığı saptanırsa, bu eksiklikler ile borç ve yükümlülükler, teminat mektubundan karşılanacaktır. Teminat mektubunun yeterli olmaması halinde ise, eksik miktar Şirketin TEDAŞ/TEAŞ uhdesinde kalan alacaklarından, bunun da yetersizliği durumunda genel hükümlere göre tahsil edilerek, tamamlanacak ve sözleşmenin şirket kusuru nedeniyle feshe dair hükmü (27/a maddesi hükmü) ayrıca uygulanacaktır. Devir tarihinden önce ödenmesi gerektiği halde ödenmeyen vergi yükümlülükleri Şirket sorumluluğunda olacaktır. İşletme sırasında bulundurulması gereken ve bedeli tarifieden ödenmiş olan yedek parça veya malzemelerin ambar mevcudunun tamamı, tesisleri devralan kuruluşa devredilecektir.

c- Otoyolların Yapımı, İşletilmesi ve Devir İşlerine Ait İmtiyaz Sözleşmelerinde Yer Alan Devir Maddesi:

Bu tür sözleşmelerde diğer sözleşmelerden farklı olarak projenin özelliğine göre "Erken Devir" ve "Devir" maddeleri ayrı ayrı düzenlenmektedir. Erken devir, şirkete sağlanan köprü kredilerin tutarının şirketin özkaynak tutarına ulaştığı tespit edildiğinde taraflardan birinin (idare veya imtiyazlı şirket) yapacağı bildirim üzerine sözleşmenin feshini ve idarenin kalıcı işleri devralmasını öngörmektedir⁶.

Sözleşme süresi sonunda tesislerin devrinde ise yapılan düzenleme şu şekildedir⁷:

6 İzmit Asma Köprüsü ile Kuzey Güney Otoyollarının Yapımı, İşletilmesi ve Devir İşlerine Ait İmtiyaz Sözleşmesi Taslağı, Md. 36.

7 İzmit Asma Köprüsü ile Kuzey Güney Otoyollarının Yapımı, İşletilmesi ve Devir İşlerine Ait İmtiyaz Sözleşmesi Taslağı, Md. 38.

"Şirketin projeyi işletme, bakma ve onarma hakkı ve yükümlülüğü sözleşme süresi sonunda sona erecektir. Şirket, tesisi işletirken kullandığı tüm sabit ekipmanı, tasarım bilgileri ve el kitaplarını Sözleşme süresinin son gününde İdare'ye bedelsiz olarak devir ile birlikte, şirketin köprü kredi ile ilgili tüm yükümlülükleri kendiliğinden İdare'ye devredilmiş olacak ve Şirketin köprü krediden doğan sorumluluğu sona erecektir.

Kalıcı işler, işletme süresinin sonunda devir standartlarını karşılamıyorsa şirket İdare'nin, kalıcı işleri devir standartlarına getirmek için yapması gerekli olan işlerin masraflarını devir işlemleri uyarınca tanzim etmekle yükümlü olacaktır

İdare'nin uygun göreceği sayıdaki personel, tesisin işletilmesi ve bakımı konularında devir öncesi en fazla doksan gün süre ile eğitilecek ve masraflar İdare tarafından karşılanacaktır."

d- Dağıtım İhaleleri ile İlgili İmtiyaz Sözleşmelerinde Yer Alan Devir Maddesi

Şirket kendisine sözleşme ile devredilmiş olan tesisler ile görev süresince hizmetle ilgili yapılmış ve yapılmakta olan tüm tesisler ve taşınır ve taşınmaz malları, bunlar üzerindeki haklarla birlikte her türlü borç ve yükümlülükten arındırılmış normal yıpranma dışında bakımlı, tam ve çalışır durumda Bakanlığa veya uygun göreceği kuruluşa devredecektir. Tesisle bu şekilde devredilmediği ve Bakanlıkça verilecek makul süre içinde şirket tarafından işler ve iyi hale getirilmediği takdirde, Bakanlık masrafları Şirkete ait olmak üzere gereğini yapmaya yetkilidir. Devir yapılacak tesislerin işletme sırasında gerekli görülen ve Bakanlık tarafından onaylanarak gerçekleştirilen idame ve yenileme yatırımlarının geri ödenmesi devir esnasında henüz tamamlanmış ise, ödenmiş kısım Bakanlık veya devir alacak kuruluş tarafından Şirkete ödenecektir.

Tesislerin işletme hakkı süresi sonundaki idare şekli ve esasları, şirket ile TEDAŞ arasında yapılacak devir sözleşmesinde düzenlene-

cektir. Şu kadar ki ambar mevcudu stoklar ile sevk ve sipariş halinde bulunan malzeme ve personel hangi esaslara göre devir alınmış ise o esaslara göre devredilecek, devir işleminden önce tesisi devir alacak kuruluşun yeterli sayıda elemanları tesisde otuz gün süreyle eğitilecektir.

Bakanlık ayrıca ambar mevcudu, stoklar, sevk ve sipariş halinde bulunan malzemenin tamamını veya uygun göreceği miktarını satın almak yetkisine sahip olacaktır. Bakanlık, bunların cins ve miktarı hakkında Şirket tarafından verilecek bilgi üzerine, en çok altı ay içerisinde bu yetkisini kullanıp kullanamayacağını şirkete bildirmek zorundadır. Aksi takdirde Şirket bunlara serbestçe tasarruf edebilecektir. Bakanlığın satın almak istediği malların fiyatı üzerinde taraflar anlaşmazlarsa konu genel hükümlere göre çözümlenecektir.

e- Atatürk Hava Limanı Yeni Dış Hatlar Terminal Binası Katlı Otopark ve Mütevellimlerine Ait İmtiyaz Sözleşmesinde Yer Alan Devir Maddesi

Sözleşmeye konu tesis, teçhizat, tesisat, cihaz ve sistemler ile bu teçhizat, tesisat, cihaz ve sistemlere ait faturalarda belirtilen ek teçhizat, avadanlık, alet ve ekipmanlar ile envanterde kayıtlı her türlü demirbaş malzeme ve mefruşat, işletme süresi sonunda bedelsiz olarak bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda, her türlü borç ve taahhütten arı olarak İdareye devredilecektir.

Devir tarihinden önceki bir yıl içinde İdare istediği takdirde, tesiste mevcut teçhizat, tesisat, cihaz ve sistemlerden ekonomik ömürlerini doldurmuş olanlar, teknik özelliklerine göre görevli şirket ile karşılıklı olarak tespit edildikten sonra, giderleri İdarenin onayını müteakip birikmiş amortismandan karşılanmak suretiyle görevli şirketçe yenisi ile değiştirilecektir. Tesisin devrinden altı ay önce görevli şirket tesisin işletilmesine ilişkin olarak ihtiyaç duyulabilecek en az üç aylık yedek parça listesini verecektir

Görevli şirket tarafından sistemlerin her biri için İdarenin belirleyeceği personele yeterli

sürelerde ayrı ayrı eğitim verilecektir ve bu eğitimler sözleşme süresinin son bir yılı içerisinde tamamlanmış olacaktır.

Sözleşme süresinin sonunda veya sözleşme süresi içerisinde sözleşmede yer alan hükümler doğrultusunda görev konusu yatırım ve işlerin İdarece devralınmasından önce beşi idare, beşi de görevli şirket tarafından görevlendirilecek 10 kişiden oluşan bir devir teslim heyeti oluşturulur. Komisyonun Başkanlığını, İdare heyetinin Başkanı yapar. Devir teslim komisyonu, devir teslim işlemlerinden önce görev konusu yatırım ve işlerin halihazır durumunu, bakımlı, çalışır bir durumda bulunup bulunmadığını, yani görev konusu yatırım ve işlerin sözleşme hükümleri doğrultusunda İdareye devrine hazır olup olmadığını inceleyerek eksik gördüğü kusur ve noksanları belirler ve bunları bir tutanak haline getirir. Tutanakta kusur ve noksanların cinsi, bu kusur ve noksanların giderilmesi için gerekli olan bedel ve zaman belirtilir. Devir teslim komisyonunca tanzim edilen tutanağa üyeler kendi fikirlerini ayrıca dipnot olarak yazabilirler. Heyet, kararlarını çoğunlukla verir oyların eşit çıkması halinde Başkanın oyu ağırlıklı oy sayılır.

C- Değerlendirme

İmtiyaz sözleşmelerinin sona erme şekli nasıl gerçekleşirse gerçekleşsin, sözleşmenin sona ermesi imtiyazlı şirketin sona ermesini gerektirmez. İmtiyazlı şirketin sona ermesi şirketin tabi olduğu usule bağlıdır. Örneğin anonim şirket şeklinde kurulmuş bir imtiyazlı şirket sözleşme bitiminde tasfiye ile son bulur. Şirketin faaliyet konusunu değiştirerek, başka alanlarda faaliyette bulunması da mümkündür. Diğer bir ifade ile sözleşme süresi ile imtiyazlı şirket olarak kurulan şirketin faaliyet süresi çakışmayabilecektir.

V- TESİSİN DEVRİ VE DEVRİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN SONUÇLARI

Kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri sözleşme süresinin dolması, sözleşmenin idare ta-

rafından fesh edilmesi, sözleşmenin mahkeme kararı ile fesh edilmesi veya görevli şirketin görevi devri gibi durumlarda sona erebilir. Bu durumlara paralel olarak kamu hizmetini yürüten imtiyazlı şirketin görevi son bulmakta, hizmet ya kamu tarafından yürütülmekte ya da devirde olduğu gibi idare başka bir şirket ile imtiyaz sözleşmesi imzalamakta ve eski şirketin görevi son bulmaktadır. Önceki bölümde belirtildiği üzere idareye şirket değil, imtiyaz konusu faaliyetin yürütüldüğü tesis sözleşmede belirtilen koşullarla devredilmektedir.

A-Tesis Devrinin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

KDVK'nın 1/1 maddesi uyarınca ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Aynı Kanunun 2. maddesi uyarınca teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya ya da onun adına hareket edenlere devredilmesidir.

Teslim işlemlerinde matrah, KDVK'nın 20/1 maddesi uyarınca bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel, mal teslim alan ve yahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

Burada doğal olarak, model uygulamalarının özünün, tesisleri devreden tarafın, tesislerin maliki olmadığı tezi ileri sürülebilir. Oysa tesislerin zilyedi devreden taraftır ve tesislerin meydana getirilmesi sırasında indirim konusu yapılan KDV'ler, devredence indirim konusu yapılmıştır. Bu çerçevede sözleşme süresinin bitimine kadar da tesislerin malikinin devreden taraf olduğunun kabulü doğru olacaktır⁸.

Bizim de katıldığımız bu görüş şu açıdan da isabetli ve KDVK'na uygun bir yorumu ifade eder. İmtiyazlı şirket tarafından yapılan tesis, ticari bir organizasyon içinde bir kurumun akti-

8 Turan Emeksiz, Yap İşlet Devret Modeli, Modelin tanımı, Bilim Raporu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 1996.

finde kayıtlıdır Söz konusu tesis, sözleşmenin hitamında veya daha önce idareye devredildiğinde tesis ticari işletmenin aktifinden idareye geçmektedir. Bu durumda tesisin devri, satışı (teslim) ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından imtiyaz konusu tesisin devri nedeniyle kazanç çıkarmaması VUK'un 325. maddesi gereğidir. Bu kazançlar işletme süresi boyunca elde edilip vergilendirilmiştir. KDVK açısından devir işlemi verginin konusuna girmektedir. Matrah olarak tesiste yer alan her bir iktisadi kıymetin kendi değerlendirme ölçütleri içerisinde değerlendirilmesi, kendi ölçütleri ile değerlendirilemeyen iktisadi kıymetler için VUK'un 289. maddesinin uygulanarak devre konu tesis için KDV matrahının oluşturulması gerekir

3096 ve 3996 sayılı Kanun uygulamalarına ilişkin KDV için bir istisna bulunmamakla birlikte, 4046 sayılı Özelleştirme Kanunu kapsamında yapılan tesis, devir ve kiralama işlemlerinde KDVK'nın geçici 12. maddesi uyarınca istisna tanınmıştır

B- Devir Nedeniyle İdarenin İsteği Üzerine Yapılan Tamir Bakım Giderleri

Tesisin her türlü borç ve taahhütten ari olarak işler vaziyette idareye devrolunacağına dair hükümler gerek mevzuatta gerekse imtiyaz sözleşmelerinde yer almaktadır.

Devir işlemleri ile Devir Kurulu tarafından belirlenen tamir ve bakım işlemlerinin yapılması sözleşme gereğidir. Bu yüzden yapılan tamir bakım giderlerinin imtiyazlı şirket tarafından KVK'nın 13. ve bu maddenin atıfta bulunduğu GVK'nın 40/1. maddesi uyarınca gider yazılması gerekir. İdare tarafından istendiği halde şirket tarafından yapılmayan tamir bakım giderleri ve yenilenen iktisadi kıymetlerin idare tarafından şirket nam ve hesabına alınması ya da yaptırılması durumunda da yapılan giderler GVK'nın 40/3. maddesi uyarınca şirket tarafından gider kaydedilecektir.

C- Tesisin Devri Nedeniyle İşletme Malzemesi, Yedek Parça ve Benzeri Kıymetlerin İdareye Devri

İdareye devri zorunlu olmayan ancak sözleşme gereği idarenin talebi ile stok olarak idareye devredilen malzeme ve yedek parçaların bedellerinin hasılat hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir.

Ayrıca bu işlem KDVK'nın 1. maddesi uyarınca verginin konusuna girmektedir. Matrah KDVK'nın 20/1 maddesi uyarınca teslim bedelidir.

D- Devirde Damga Vergisi ve Harç İstisnası

3996 sayılı Kanunun 12. maddesinde yer alan damga vergisi ve harç istisnası uygulamasının kapsamının belirlendiği 5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 41. maddesinin 2. fıkrasının (e) bendi uyarınca, yatırımın tamamlanmasını takiben İdare ile görevli şirket arasındaki işletme ve bu dönem sonundaki devir uygulaması ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçtan istisnadır.

E- Tesisin Devri⁹

İmtiyazlı şirketlerin tesisi ilgili idareye devri işlemi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen şirket devrinden farklı bir işlemdir. İmtiyazlı şirketlerin tesisin devri ile son bulması söz konusu değildir. İmtiyaz konusu faaliyet dışında bir faaliyet gösterebilir veya şirket faaliyetine son da verebilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde düzenlenen devir, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan bir kurumun infisah ederek küll halinde birleştirilen kuruma devredilmesi ve devralan kurumun da değerleri aynen bilançosuna geçirilmesini ifade etmektedir.

İmtiyazlı şirketlerde ise gerek sözleşme süresi sonunda gerekse fesih vb. durumlarda sözleşme süresinden önce yapılan devirlerden

9 C. Güneş, a.g.e., s. 263.

kasdedilen, imtiyaza konu kamu hizmetinin yürütüldüğü tesistir. Görüleceği üzere imtiyazlı şirket değil, tesis idareye devredilmektedir. Tesisin idareye devrinde kazanç hesaplanması söz konusu değildir. Tesisin mülkiyeti kamu kuruluşlarına ait olup tesisin yapılması, işletilmesi ve devri konusundaki yükümlülükler imtiyazlı şirkete aittir. Sözleşme süresinde devredilen tesiste devir tarihi itibari ile amorti edilmiş kıymetlerden kalan amortisman tutarlarının tamamı, VUK 328. maddesi uyarınca kar zarar hesaplamasında dikkate alınacaktır. İster süre bitiminde devredilsin ister fesih vb. nedenlerle süresinden önce devredilsin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden amorti edilmeyen kısım kalmışsa bu kısmın doğrudan gider yazılması gerekir.

Devir tarihinden önceki bir yıl içinde tesiste mevcut teçhizat vb. sistemlerden ekonomik ömrünü doldurmuş olanların yenisi ile değiştirilmesi idare tarafından talep edilebilmektedir. Devir nedeniyle böyle bir yenilemede yenilenen iktisadi kıymetin iktisap (maliyet) bedeli doğrudan gider yazılacaktır.

Devir öncesi idareye ait personelin eğitim giderleri tesisi devralacak kuruluş tarafından da ödenebilmektedir. Bu durumda görevli şirketin eğitim giderlerini KVK'nın 13. ve GVK'nın 40/1. maddeleri uyarınca gider kaydı kanunen mümkün değildir.

Tesise ait borçların devir öncesi ödenmesi gerekir. Bu borçların ödenmesi nedeniyle katılan finansman maliyetleri de GVK'nın 40/1. maddesi gereğince gider kaydedilecektir.

Tesisin devri nedeniyle işten çıkarılan personele ödenen ihbar ve kıdem tazminatları gider kaydedilebilir. İdarenin devraldığı personele ait kıdem tazminatları sözleşme gereği idareye ödenmektedir¹⁰. Bu konu bizce vergi hukuku açısından tartışmalıdır. Zira işveren değişmektedir. Bu açıdan eski işverenin ödemeyi yeni işverene değil personele yapması

gerekir. Bu durumda imtiyazlı şirket devrettiği personele ait kıdem tazminatlarını gider kaydedecektir.

Tesisin devrinde birikmiş amortismanların idareye nakit olarak devri imtiyaz sözleşmesi ile öngörüldüğü takdirde, nakit olarak devredilen tutarın şirket tarafından gider kaydedilmesi gerekir. Atatürk Hava Limanı Yeni Dış Hatlar Terminali imtiyaz sözleşmesinde yenilemede kullanılmayan birikmiş amortismanların tesisin idareye devri sırasında nakden idareye devredileceğine dair hüküm yer almaktadır.

SONUÇ

Vergi yasalarında yer alan ve imtiyazlı şirketleri yakından ilgilendiren ve uygulamaları henüz yeni olan bir çok hüküm mevcuttur. Bu hükümlerin yoruma göre şirketten şirkete farklı faaliyet sonuçları doğurmalarını önlemek açısından Maliye Bakanlığı'nın salt bu konuları içeren tebliğine ihtiyaç bulunmaktadır. Aksi takdirde 49 yıl gibi uzun bir faaliyet döneminin içinde ve/veya sonunda imtiyazlı şirketlerin sürpriz maliyetlerle karşılaşması kaçınılmazdır.

Uygulamaların yeni olması nedeniyle, idare hukuku dışında henüz yargıya intikal eden sorunlar yaşanmamıştır. Ancak, gerek yasal alt-yapının tam oluşturulmaması gerekse idarenin kendi alanı ile ilgili konularda tüm yatırımcıları kavrayacak düzenlemeleri yapmaması nedeniyle, idarenin proje değerlendirmelerinde subjektif unsurlar ön plana çıkmaktadır. Özellikle standart projelere bağlanmayan işlerde her bir yatırımcı farklı proje önerisi, maliyet ve işletme süresi ile idarenin karşısına çıkabilmektedir. Eşit bazda olmayan tekliflerin ise değerlendirme güçlüğü ortadadır¹¹.

Yap işlet devret modeli, kamu finansman sıkıntısının bir sonucu olarak ortaya çıkmış ve kaynak ayıramayan pek çok altyapı projelerinin uygulanmasını günde me getirmiştir. Uy-

10 Yat Limanları İmtiyaz Sözleşmesi Taslağı, madde 29.

11 Cengiz Güneş, "Yap İşlet Devret Modeli, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Basılmamış Etüt, Temmuz 1998.

gulamaların yaygınlaşması ve sorunların giderilmesi hem idarelerin düzenleme yapıp inisiyatif almalarına hem de proje değerlendirmelerini olumlu ya da olumsuz kısa sürede sonuçlandır-

malarına bağlıdır. İmtiyaz sözleşmelerinde yer alan pek çok tartışmalı konuların ise maddelerle ilgili uygulamalar gündeme geldikçe tartışılıp çözümleneceği anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- 1 Cengiz Güneş, Yap İşlet, Yap İşlet Devret, İşletme Hakkı Devirleri ve Uygulamaları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 43.
- 2 Turan Emeksiz, Yap İşlet Devret Modeli, Modelin Tanımı, Bilim Raporu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 1996.