

# LİMANLAR VE HAVA MEYDANLARININ İNŞASI, YENİLENMESİ VE GENİŞLETİLMESİ İŞLERİNDE KDV

Erkan YETKİNER  
E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

## I. GİRİŞ

Üç tarafı denizler ile çevrili ve coğrafi konum olarak önemli bir yerde bulunan Türkiye'nin deniz ve hava taşımacılığında beklenen gelişmenin sağlanabilmesi için limanlar ve hava meydanlarının sayı olarak artırılması ve kalite itibarıyla da uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi önem taşımaktadır. Bu çerçevede 31.7.2004 Tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5228 sayılı bazı kanunlarda ve 178 sayılı kanun hükmünde karamamede değişiklik yapılması hakkında kanunun 14. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin e bendinde yapılan düzenleme ile liman ve hava meydanları yapılmasını ve mevcutların standartlarının artırılmasını teşvik amacıyla liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. Yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerinde K.D.V istisnası hakkındaki değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir.

## II- Havaalanı ve Limanlar İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Tanımlar :

Hava alanları 14.10.1983 tarih ve 2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu hükümlerine tabi bulunmaktadır. Söz konusu kanunun 3-e maddesinde Hava alanı: "Karada ve su üzerinde hava araçlarının kalkması ve inmesi için özel olarak hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yolcu ve yük alınmasına ve verilmesine elverişli tesisleri bulunan yerler," olarak tanımlanmaktadır.

Türkiye'de bulunan Limanlar ise 20 Nisan 1925 tarih ve 95 sayılı Resmî Gazetede

Yayımlanan 618 Sayılı Limanlar Kanunu'na tabi bulunmaktadır. Limanların yanı sıra, balıkçı barınağı, barınma yeri ve çekek yerleri olarak tanımlanan bazı kıyı yapıları bulunmaktadır. Bunlar limanlardan farklı amaçlarla kullanılmaktadır. Balıkçı barınakları, barınma yerleri ve çekek yerleri Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı 1380/3046 sayılı yetki kanununa dayanılarak çıkarılan 13.12.1996 tarih ve 22846 sayılı Resmi Gazete yayımlanan balıkçı barınakları yönetmeliği'nin 3 ve 4. maddelerinde tanımlanmıştır. Buna göre, Balıkçı Barınağı (3. maddesinde): "Her türlü balıkçı gemilerine hizmet vermek amacıyla ile mendireklerle korunmuş, yeterli havuz ve geri saha ile barınacak gemilerin manevra yapabilecekleri su alanı ve derinliğe sahip, yükleme, boşaltma, bağlama rıhtımları ile suyu, elektriği, ağ kurutma sahası, satış yeri, idare binası, ön soğutma ve çekek yerleri bulunan, büyüklüğüne ve sağladığı imkanlara göre balıkçı limanı, barınma yeri veya çekek yeri olarak adlandırılan kıyı yapılarını", Barınma yeri (4-b maddesinde); "çeşitli boy ve su kesimindeki balıkçı gemilerinin kötü hava şartlarında barınmaları amacıyla mendireklerle çevrilmiş bulunan ve barınacak gemilerin manevra yapabilecekleri kadar su alanı ve derinliğe sahip, faydalanan gemilerin demirlenerek veya bağlanarak belli zamanlarda konakladıkları, önemli bir alt ve üst yapısı bulunmayan kıyı yapısı," ve Çekek Yeri (4-c maddesinde)ise; balıkçı barınakları içerisinde veya dalga tesiri olmayan koy, göl ve nehirlerde balıkçı gemilerinin bakım ve onarımlarının yapılabilmesi için karaya alınmalarına imkan sağlayan, teçhizatı bulunan ve karaya alındıktan sonra da bakım ve onarım çalışmalarına yetecek kadar kumsal veya betonlanmış meyilli alana sahip olan kıyı yapısıdır." olarak tanımlanmıştır. Yukarıda yer alan tanımlardan da görüleceği üzere balıkçı barınağı, barınma yeri ve çekek yerleri limanlardan farklı kıyı yapılarıdır.

Türkiye'deki limanların inşası ise 4.2.1954 tarih ve 8625 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6237 sayılı Limanlar İnşaatı Hakkındaki Kanuna göre gerçekleştirilmektedir.

## III- Türkiye'deki Mevcut Havaalanı ve Limanları:

Türkiye'deki hava meydanları ve liman tesislerine kısaca bakmak gerekirse;

- Hava meydanları

Hava Ulaşım hizmeti Türkiye genelinde halen sivil kullanıma açık 48 adet hava meydanında verilmektedir. Söz konusu hava alanlarından 14 adedi Konvansiyonel Havaalanı, 19 adedi Kısa kalkış ve inişler için kullanılan Stol Havaalanı (Short Take off and Landing) ve 15 adedi ise Askeri Havaalanına eklenen Sivil Tesisler ilaveli havaalanlarından oluşmaktadır. Bu Havaalanlarının yıllık kapasitesi yaklaşık 50 Milyon Yolcu/Yıl'dır. Yukarıda bahsedilen 48 adet Havaalanına ek olarak 2 adet Konvansiyonel Havaalanı, 7 adet Askeri Havaalanlarına Sivil Tesis İlavesi ve 10 adet Stol tipi havaalanının inşaatına devam edilmektedir. Söz konusu yatırımların tamamlanıp hizmete girmesi ile mevcut kapasitenin, % 100 arttırılarak 50 Milyon Yolcu/Yıl'dan, 100 Milyon Yolcu/Yıl'a çıkarılması planlanmaktadır.

-Limanlar ve Kıyı Tesisleri

Limanlar Türkiye genelinde 54 Liman Başkanlığı altında faaliyette bulunmaktadır.1 Ayrıca 13 kamuya 15 adedi ise özel sektöre ait olmak üzere toplam 28 yat limanı mevcuttur. Bunların dışında 149 adet balıkçı barınağı, 34 adet barınma yeri ve 63 adet çekek yeri olmak üzere toplam 246 adet kıyı tesisi bulunmaktadır.2

#### IV- Limanlar Ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi Ve Genişletilmesi İşlerinin K.D.V Karşısındaki Yeri

K.D.V kanununun 1. maddesine göre, Türkiye’de yapılan ve Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi bulunduğu bulunmaktadır. Ancak K.D.V’ne tabi olan bazı mal teslimleri ve hizmet ifaları, sosyal, ekonomik, kültürel ve askeri nedenlerden dolayı aynı kanununun 11 ila 17 maddeleri uyarınca K.D.V’den istisna edilmiş bulunmaktadır.

31.7.2004 Tarih ve 25539 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5228 sayılı bazı kanunlarda ve 178 sayılı kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılması hakkında kanununun 14. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin başlığı "Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna" şeklinde değiştirilmiş olup, madde metnine aşağıda yer alan (e) bendi ile aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"e- Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,

Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır."

Maliye Bakanlığı yasanın verdiği yetkiye uyarınca 93 ve 96 seri numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerini yayımlayarak söz konusu istisna ile ilgili usul ve esaslar hakkında düzenlemelerde bulunmuştur. Yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde; K.D.V.K’nun 13. maddesine e bendi olarak eklenen K.D.V istisnasından yararlanılabilmesi için aşağıdaki hususlara ilişkin şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- 1- Yapılan işin Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işi olması,
- 2- Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işi yapan veya yaptıran Mükelleflerin gerçek usulde K.D.V mükellefi olması,
- 3- Liman Ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi Ve Genişletilmesi İşİ İle İlgili Olarak Satın Alınan Malların Olması Gereken Nitelikleri,
- 4-İstisna Kapsamına Giren Mal teslim ve inşaat taahhüt işlerinde Bakanlar kurulunca belirlenen Alt Sınırı Uyulması
- 5-Yap-İşlet-Devret Modelinde Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesi İşine İlişkin İstisna Uygulaması

1- Yapılan İşin Liman Ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi Ve Genişletilmesi İşİ Olması,

93 seri numaralı K.D.V Genel Tebliğinde söz konusu istisna uygulamasında liman aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır;

-Liman "gemilerin yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma, bağlama ve beklemelerine elverişli yeterli su derinliğine sahip, teknik ve sosyal altyapı tesisleri, yönetim, destek, bakım-onarım ve depolama birimleri bulunan tabii veya suni olarak rüzgâr ve deniz tesirlerinden korunmuş kıyı yapılarıdır. (krvaziyer limanlar ile yat limanları da bu kapsamda değerlendirilecektir),"

Yukarıda yer alan liman tanımı çerçevesinde aşağıda belirtilen limanların inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işi istisna konusuna girmektedir.

- Deniz limanları,
- Kruvaziyer (Organize turlar ile seyahat eden kişilerin taşıdığı yolcu gemileri) için yapılan limanlar
- Yat limanları ( yat limanı, kanun maddesindeki liman kavramına girmekle birlikte tebliğde yapılan liman tanımına tam anlamıyla uymamaktadır. Çünkü yat limanlarında yolcu indirip-bindirme, yükleme-boşaltma işlemleri yapılmamaktadır. Bu çerçevede tebliğde yapılan liman tanımının değiştirilmesi gerekmektedir.)

Yukarıda sayılanlar dışında

- Balıkçı barınakları,
- Barınma yerleri
- Çekek yerleri,
- İskeleler,
- Onarım tersaneleri,
- Söküm tesisleri ise önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu K.D.V istisnası kapsamına girmemektedir.

93 seri numaralı K.D.V Genel Tebliğinde söz konusu istisna uygulamasında hava meydanı aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır;

Hava meydanı (alanı) "karada ve su üzerinde, içerisindeki bina, tesis ve donatılar dahil hava araçlarının kalkması, inmesi ve yer manevraları için hazırlanmış, hava araçlarının bakım ve diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına, yük ve yolcu indirilip bindirilmesine elverişli tesisleri bulunan yerlerdir". Bu çerçevede inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi istisnaya konu olacak olan hava alanının yük ve yolcu taşımada kullanılan hava alanları olması gerekmektedir. Burada "yolcu" ve "yük" kavramı önem taşımaktadır. Örneğin kargo uçaklarının iniş ve kalkışlarının yapıldığı ve sadece bu amaçla kullanılan hava alanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi çerçevesinde yapılan mal teslimi ve taahhüt işlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna karşın yük ve yolcu taşımaksızın sadece hobi amaçlı kullanılan hava araçları tarafından kullanılan havaalanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi için yapılan mal teslimi ile taahhüt işlerinin söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla yük ve yolcu indirilip bindirilen hava alanları inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi için yapılan teslim ve taahhüt işleri K.D.V istisnası kapsamına girmektedir.

2- Taahhüt İşinin Ve Mal Teslimlerinin Liman Ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi Ve Genişletilmesi İşini Yapan Mükellefin Kendisine Veya Mükellefin Bu İş Yaptıracağı Mükelleflere Yapılması,

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi inşa, yenilenme ve genişletme işlerini dışarıdan mal ve hizmet satın almak suretiyle kendi imkanları ile bizzat yapan veya kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler Gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları şartıyla, istisnadan faydalanabileceklerdir. Bu çerçevede katma değer vergisi mükellefi olmayan mükelleflerin istisnadan yararlanması mümkün değildir.

3- Liman Ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi Ve Genişletilmesi İş İle İlgili Olarak Satın Alınan Malların Olması Gereken Nitelikleri

Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan malların liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı kanun maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak yayınladığı 96 nolu tebliğde hangi malların istisna kapsamına gireceğini belirlemiştir. İlgili tebliğ uyarınca liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji gibi mal alımları ile inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamında mal teslimleri olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yani hava alanı veya limanın inşasında kullanılan her türlü makine, ekipman, enerji ve bunların yedek parçalarının alımı istisna konusuna girerken, söz konusu hava alanının inşasında kullanılacak olan her türlü inşaat malzemesi alımı ise istisna konusuna girmemektedir. Yine liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerin icrası ile doğrudan doğruya ilgili olmayan mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamına girmemektedir. Buna karşın bir hava meydanının inşa işinde hava meydanında bulunan ve yolcuların oturduğu sandalye vs. gibi demirbaşların istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan demirbaş ve araç alımları yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile ana hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, yanı sıra her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde istisna uygulanmayacaktır.

93 no'lu tebliğin 1.3 bölümünün 6. paragrafında "...Bu istisnanın uygulanabilmesi için satın alınan mal ve hizmetlerin liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir." İbaresini yer alırken yine 9. paragrafta ise " Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde satıcılara/yüklenicilere nakden veya mahsuben iade edilebilecektir." ifadesi bulunmaktadır.

93 no'lu tebliğin 1.5 bölümünün 2. paragrafında "Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi durumunda istisna uygulanabilecektir."

93 no'lu tebliğin 1.6 bölümünün 1. paragrafında "Bu nedenle istisna hükmünün yürürlük tarihinden sonra yapılan teslim veya hizmet ifaları için istisna kapsamında işlem yapılabilecektir."

96 no'lu tebliğin 3.1 bölümünün 1,2,3 ve 4. paragraflarında "Tek safhada uygulanacak olan istisnadan, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları şartıyla, inşa, yenilenme ve genişletme işlerini dışarıdan mal ve hizmet satın almak suretiyle kendi imkanları ile bizzat yapan veya kısmen veya tamamen yüklenicilere yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler faydalanabilecektir.

Mükellef işi bizzat yapıyorsa bu işle ilgili mal ve hizmet alışlarında, sözü edilen Genel Tebliğdeki kapsam ve asgari limitle ilgili düzenlemeler göz önünde tutulmak şartıyla katma değer vergisi uygulanmayacak, bu mal ve hizmetleri temin edenlerin alışları ise vergiye tabi olacaktır."

Mükellef işi yüklenicilere yaptıırıyorsa yüklenicilerin düzenleyecekleri faturalarda da katma değer vergisi hesaplanmayacak, ancak yüklenicilerin bu işle ilgili mal ve hizmet alışlarında genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Öte yandan, yüklenicinin yaptığı işin bütünü içinde 93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde istisna kapsamına dahil edilmeyen mal ve hizmetlerin bulunması halinde bunların ayrıca fatura edilmesi ve bu teslim veya hizmet bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." ifadeleri yer almaktadır.

93 ve 96 seri numaralı Tebliğlerde yapılan açıklamalarda liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işi ile ilgili olarak satın alınan hizmet bedellerinin de istisna kapsamına gireceği belirtilmiştir. Oysa K.D.V.K'nun 13. maddesine eklenen e bendinde "e- Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri," denilmek suretiyle sadece mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamında olacağı kanun koyucu tarafından açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla hizmet teslimleri istisna kapsamına girmemektedir. Bu nedenle her türlü proje çizimi, mimarlık ve mühendislik hizmetleri, çalışanlara yemek ve taşıma vs. gibi hizmet teslimlerinin istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.

93 ve 96 no'lu tebliğlerde liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işi ile ilgili olarak satın alınan "hizmet" bedellerinin de alt sınırlara uymak şartıyla istisna konusuna girdiği yönünde görüş bildirilmiştir. Oysa yukarıda belirtildiği üzere Kanun maddesinin lafzı oldukça açıktır. Dolayısıyla söz konusu tebliğler de kanun maddesinde yapılan düzenlemeyi aşan bir açıklama yapıldığı kanaatindeyiz. Bu nedenle 93 ve 96 no'lu tebliğlerde yer alan "Hizmet teslimleri" ifadesinin ilgili metinden çıkarılması veya bu konuda yeni bir açıklamaya ile ileride ortaya çıkabilecek yanlış uygulamaların engellenmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

4- İstisna Kapsamına Giren İşlemlerde Alt Sınır

Mükellef işi bizzat yapıyorsa bu işle ilgili mal alışlarında, sözü edilen Genel Tebliğdeki kapsam ve asgari limitle ilgili düzenlemeler göz önünde tutulmak şartıyla katma değer vergisi uygulanmayacak ve bu mal alımları K.D.V'ne tabi olmayacaktır. Mükellef işi bizzat kendisi yapmıyor da yüklenicilere yaptıırıyorsa yüklenicilerin düzenleyecekleri

faturalarda da katma değer vergisi hesaplanmayacak, ancak yüklenicilerin bu işle ilgili mal alımlarında genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Öte yandan, yüklenicinin yaptığı işin bütünü içinde 93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde istisna kapsamına dahil edilmeyen mal alımlarının bulunması halinde bunların ayrıca fatura edilmesi ve bu mal teslim bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işi ile ilgili olarak satın alınan mal bedellerinde K.D.V istisnası uygulamasında asgari tutarın belirlenmesi Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi ile Bakanlar Kuruluna verilmiştir. İlgili madde ile Bakanlar Kurulu asgari tutarı belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu da Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi ile söz konusu istisna kapsamına giren işlemlerde kendisine verilen alt sınır tespit etme yetkisini, 27 Ağustos 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/7765 sayılı Kararname ile kullanılarak istisnanın uygulanmasında alt limiti, katma değer vergisi hariç 500 Yeni Türk Lirası olarak tespit edilmiştir. Ancak tespit edilen bu tutar 3 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2004/8127 sayılı Kararname ile yayımı tarihinden geçerli olmak üzere katma değer vergisi hariç 100 Yeni Türk Lirası olarak yeniden tespit edilmiştir.

Buna göre, Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan istisna konusuna giren mal teslimlerinde istisna aşağıdaki gibi uygulanacaktır.

K.D.V Hesaplanmayacak Teslimler

1- Düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Örneğin satın alınan mal bedelinin 120.-YTL olması halinde mal bedelinin alt sınır olan 100.- YTL'yi aşan 20.- YTL'lik bölümüne değil de 120.-YTL'lik bölümünün tamamına uygulanacaktır.

2-Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda anlaşılan durumlarda faturanın başlangıçta toplam bedel üzerinden düzenlenmesi ve fatura tutarının da 100 Yeni Türk Lirasını geçmesi halinde bedelin tamamı için istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

3-Aynı belgede istisna kapsamına giren birden fazla işlemin yer alması ve bunların toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve fazla olması halinde vergi hesaplanmayacaktır.

C limited Şti., ATA hava limanının inşası işi ile uğraşan B.A.Ş.'ne bu şirketin hava limanı inşasında kullandığı kamyonların 90 ve 30 YTL'lik A ve B yedek parçalarını satmıştır. Bu durumda C limited Şti.'nin söz konusu mal satışı ile ilgili olarak B A.Ş. adına düzenlenecek fatura aşağıdaki gibi düzenlenmelidir.

Malın cinsi	Adet	Tutar (YTL)	K.D.V
Yedek parça A	1	90	16,2
Yedek parça B	1	30	5,4

Söz konusu istisna konusu malların K.D.V hariç toplam bedellerinin 100 YTL'den fazla olması nedeniyle faturadaki mal bedelleri üzerinden K.D.V'nin hesaplanmaması gerekmektedir.

K.D.V Hesaplanması Gereken Teslimler

1- Düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen işlem bedelinin KDV hariç tutarının 100 Yeni Türk Lirasının altında olması halinde bu işlemlerde istisna uygulanmayacak ve genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.

C limited Şti., ATA hava limanının inşası işi ile uğraşan B.A.Ş.'ne bu şirketin hava limanı inşasında kullandığı kamyonlardan birinin 30 YTL'lik A yedek parçasını satmıştır. Bu durumda C limited Şti.'nin söz konusu mal satışı ile ilgili olarak B A.Ş. adına düzenlenecek fatura aşağıdaki gibi düzenlenmelidir.

Malın cinsi	Adet	Tutar (YTL)	K.D.V
Yedek parça A	1	30	5,4

İstisnaya konu mal tesliminin K.D.V hariç toplam bedelinin 100 YTL'nin altında kalması nedeniyle teslim bedeli üzerinden K.D.V'nin hesaplanması gerekmektedir.

2-Aynı belgede istisna kapsamına giren ve girmeyen işlemlerin birlikte yer alması halinde ise her bir işlem, tür ve tutar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek, istisna kapsamına giren işlemlere ait bedeller toplamının 100 Yeni Türk Lirası ve daha fazla olması halinde istisna kapsamına girmeyen işlem bedellerinin toplamı üzerinden vergi hesaplanacaktır.

C limited Şti. B.A.Ş.'ne ATA Limanının inşasında kullanılan kamyonların 100 YTL'lik yedek parçası ile bir adet bilgisayar satmıştır. Bu durumda C limited Şti.'nin söz konusu mal satışı ile ilgili olarak B A.Ş. adına düzenlenecek fatura aşağıdaki gibi olmalıdır.

Malın cinsi	Adet	Tutar (YTL)	K.D.V
Yedek parça	1	100	İstisna
Bilgisayar	1	2.000	360

Ayrıca devam etmekte olan işlemlerle ilgili olarak, istisna kapsamına giren işlemlerin istisna hükmünün yürürlüğünden önce başlaması ve/veya sözleşmeye bağlanması halinde istisna hükmünün yürürlük tarihinden sonra yapılan teslimlerde istisna uygulanacak, ancak istisna hükmünün yürürlüğünden önce gerçekleşen kısmına ise istisna uygulanmayacaktır. Ancak istisna hükmünün yürürlük tarihinden sonra yapılan teslimlerde yüklenilen

katma değer vergilerinin mükelleflere iade edilebilmesi için önceki dönemlerde indirim yoluyla telafi edilememiş olması gerekmektedir.

5- Yap-İşlet-Devret Modelinde Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesi İşine İlişkin İstisna Uygulaması

13/6/1994 tarih ve 21959 Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3996 Sayılı "Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun"nun (Değişik: 24/11/1994-4047/1 Md.) 2. maddesi çerçevesinde köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, maden işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, demiryolu, yer altı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve havalimanları vb. yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine olanak sağlanmıştır.

Söz konusu kanunun 3-a maddesinde de Yap-İşlet-Devret Modeli, "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 ödenmesi" olarak tanımlanmıştır.

93 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, liman ve hava meydanlarının inşa, yenilenme ve genişletme işlerini 3996 sayılı Kanun kapsamında yap-işlet-devret modeli çerçevesinde bizzat yapan veya başkalarına yaptırarak mükelleflerin de istisnadan faydalanabilecekleri açıklanmıştır. Yine aynı tebliğde Yap-İşlet-Devret Modeline göre liman ve hava meydanlarının inşa, yenilenme veya genişletilmesi işlerinin bu yerlerde kısmen ya da tamamen sağlanacak işletme hakkı karşılığında üstlenilmesi mümkün bulunduğu, ancak sözü edilen istisnanın, işletme hakkını devralan ve bunun karşılığında inşa, yenilenme ve genişletme işini üstlenen mükellefin alışlarında uygulanacağı, istisna belgesinin de sadece işletme hakkını yap-işlet-devret modeli çerçevesinde devralan firmaya verileceği belirtilmiştir. Bu firmanın sayılan işleri bizzat yapabileceği gibi, yüklenicilere de yaptırması mümkün olduğu, her iki durumda da istisna uygulaması önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde yapılacağı, ancak işletme hakkını devralan firmanın, tasarrufundaki işletme hakkını kısmen veya tamamen, üstlendiği işin yaptırılması karşılığında alt firmalara devretmesi halinde alt firmanın istisnadan faydalanmasının mümkün olmayacağı, bu çerçevede Yap-İşlet-Devret sözleşmesini imzalayarak işletme hakkını devralan firmanın sayılan işleri bedel karşılığında yaptırdığı yüklenicilere veya işletme hakkı karşılığında yaptırdığı alt firmalara istisna belgesi verilmeyeceğinin tabii olacağı belirtilmiştir.

6- Limanlar Ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi Ve Genişletilmesi İşlerini Fiilen Kendisi Yapan Veya Yaptıran Mükelleflere Bu İşlere İlişkin Olarak Yapılan Mal Teslimleri Ve İnşaat Taahhüt İşlerinde K.D.V İadesinden Yararlanma

Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya başkasına yaptıran mükelleflerin 93 ve 96 no'lu tebliğlere göre söz konusu istisna ve ortaya çıkan K.D.V iadesinden yararlanabilmeleri için;

1- İlk olarak bağlı buldukları vergi dairesine başvurmaları ve vergi dairesinden istisnadan yararlanabileceklerine dair bir yazı almaları gerekmektedir.

2- Vergi dairesinden alınan yazıda liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerinin bitiş tarihinin yer alması gerekmektedir. Çünkü söz konusu istisna işin bitim tarihine kadar geçerli olacaktır.

3- İstisna kapsamındaki işlemlerin vergi dairesinden alınan yazıda belirtilen tarihe kadar bitirilememesi halinde, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak istisnadan yararlanacağına dair yeni bir belge alması gerekmektedir.

4- Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan mükellefler, bu işlerin yapımı ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ilişkin olarak vergi dairesinden aldıkları istisna belgesini kaşeleyip ve imza ederek bir örneğini satıcılara vereceklerdir.

5- Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini başkasına yaptıran mükellefler ise inşaat taahhüt işlerinde vergi dairesinden aldıkları istisna belgesini işletme yetkililerince kaşe ve imza tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini yüklenicilere vereceklerdir.

6- Satıcılar ve yükleniciler liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini yaptıkları mal teslimlerine ilişkin yazımızın 4. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

İstisna kapsamına giren teslimler dolayısıyla yüklenen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememesi halinde satıcılara veya yüklenicilere nakden veya mahsuben iade edilecektir. Mükelleflerin bu istisna ile ilgili iade talepleri, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ihracat istisnasından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

## **V-Sonuç:**

5228 sayılı bazı kanunlarda ve 178 sayılı kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılması hakkında kanunun 14. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin e bendinde yapılan düzenleme ile liman ve hava meydanları yapılmasını ve mevcutların standartlarının artırılmasını teşvik amacıyla liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. Söz konusu istisnanın uygulanması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 93 ve 96 seri no'lu K.D.V genel tebliğinde liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işi ile ilgili olarak satın alınan "hizmet" bedellerinin de alt sınırlara uymak şartıyla istisna konusuna girdiği yönünde görüş bildirilmiştir. Oysa ilgili kanun maddesinden de görüleceği üzere hizmet teslimleri istisna kapsamına girmemektedir. Bu konuda kanunun lafzı açıktır. Dolayısıyla söz konusu tebliğler de kanun maddesinde yapılan düzenlemeyi aşan bir açıklama yapıldığı kanaatindeyiz. Bu nedenle 93 ve 96 no'lu tebliğlerde yer alan "Hizmet teslimleri" ifadesinin ilgili metinden çıkarılması veya bu konuda yeni bir açıklama yapması ile ileride ortaya çıkabilecek yanlış uygulamalar engellenebilir.