

Elektrik üretiminde kullanılan doğalgazın hangi dönemde gider kaydedileceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-125[6]-6418
Tarih	08.04.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-125[6]-6418

08.04.2022

Konu : Elektrik üretiminde kullanılan doğalgazın hangi dönemde gider kaydedileceği hk.

İlgi : tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Şirketinizin 2021/Haziran ayından itibaren serbest elektrik piyasalarında faaliyetlerine devam ettiği, ...'tan alınan doğalgazın yakıt olarak kullanılması sonucu üretilen elektriğin organize elektrik piyasalarında (gün öncesi piyasası, gün içi piyasası, dengeleme piyasası) satıldığı,
- Elektrik Piyasası Dengeleme ve Uzlaştırma Yönetmeliği çerçevesinde piyasa işletmecisi olan ... tarafından elektrik piyasası işlemlerinin yürütüldüğü ve işletildiği, söz konusu piyasalara ilişkin referans fiyatların oluşturulduğu, işlettiği piyasaların uzlaştırma, teminat, faturalama gibi mali işlemlerinin gerçekleştirildiği ve merkezi karşı taraf hizmeti verildiği,
- Yönetmelik uyarınca satışı yapılan elektriğin miktarı, birim fiyatı, tutarı ve ... tarafından hesaplanan diğer masrafların, ilgili ayın bitimini takip eden ayın 15. gününde ... tarafından hazırlanan ve piyasa katılımcılarına gönderilen "Nihai Uzlaştırma Bildirimi" ile kesinleştiği ve nihai uzlaştırma bildiriminin ilgili piyasa katılımcılarına duyurulduğu günden yedi gün içinde, geçerli nihai uzlaştırma bildiriminde yer alan tutarlara göre fatura düzenlendiği,
- Üretilen elektriğin hammaddesi olan doğalgaz alımlarının miktarı ve tutarının ise, elektrik üretiminin yapıldığı ayın son günü itibarıyla kesinleştiği ve ...tarafından ilgili ayın son günü itibarıyla şirketiniz adına fatura düzenlendiği

belirtilmiş olup, şirketiniz tarafından bir ay içerisinde üretilen elektriğe ilişkin doğalgaz maliyetinin ilgili ayın son günü; ilgili ayda yapılan elektrik satışına ilişkin gelirlerin ise takip eden ayda tahakkuk etmesi sonucu, satılan elektriğe ait gelirin ve doğalgaz ile diğer değişken giderlerin hangi dönemde kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinde,

"A) ...

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

...",

- 171 inci maddesinde,

"Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

- 1.Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;
- 2.Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;
- 3.Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- 4.Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- 5.Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.",

- 175 inci maddesinde,

"Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

...",

- 258 inci maddesinde,

"Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.",

- 262 nci maddesinde,

"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

- a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere

alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 274 üncü maddesinde,

"Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.",

- 275 inci maddesinde,

"İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1.Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2.Mamule isabet eden işçilik;

3.Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4.Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5.Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu bağlamda, gerek işletme bünyesinde üretilen gerekse satın alınan emtia maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmekte olup, üretimde kullanılmak/sarf edilmek üzere alınan ilk/ham ve yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı mamul ve mamuller de emtia kapsamında maliyet bedeli ile kayıtlara alınmaktadır.

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun 275 inci maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere, bir mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedelinin maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu bulunmaktadır. Mezkûr maddede belirtilen ham madde, bir ürünün elde edilmesinde kullanılan temel bileşenlerin işlenip elde edilmesinden önceki durumu, mamulün bünyesine giren ve hiçbir işlemten geçmemiş bulunan girdi (örneğin, un üretiminde kullanılan buğday gibi) olarak; iptidai (ilk) madde ise, daha önceden bazı işlemlerden geçmiş olan ancak üretilen mamul açısından bir girdi niteliğinde bulunan maddeler olduğu (örneğin, buğdaydan elde edilen un, makarna üretimi bakımından bir ilk madde olduğu) kabul edilmektedir. Dolayısıyla, gerek ham maddelerin gerekse iptidai (ilk) maddeler, üretilen mamul açısından temel bir bileşen, olmazsa olmaz nitelikte ve mamulün esas unsurunu oluşturan girdiler niteliğindedir.

Bunun yanı sıra, imal edilen emtianın maliyet bedelinin tespitinde, üretim miktarına göre maliyet unsurunun toplam tutarının değişkenlik gösterip göstermediği önem arz etmemekte, diğer bir ifade ile gerek sabit maliyetler gerekse değişken maliyetler imal edilen emtianın maliyetine katılmak zorundadır.

Buna göre somut durumda, işletmenin imal ettiği elektriğin imalinde kullanılmak üzere ilk/ham madde olarak satın alındığı belirtilen doğalgazın yanı sıra diğer değişken maliyetli maliyet unsurlarının da, mahiyetleri dikkate alınarak (doğalgazın maliyet bedeli üzerinden emtia olarak) yasal defter kayıtlarında ilgili hesaplara intikal ettirilmesi ve müteakiben 213 sayılı Kanunun 275 inci maddesi uyarınca, üretiminde kullanıldıkları elektriğin maliyet bedelinin belirlenmesinde diğer maliyet unsurları ile birlikte dikkate alınmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan 213 sayılı Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer Tebliğlerde yapılmış olup, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce muamelelerinin kayıtlara intikal ettirilmesinde söz konusu Tebliğlerde yer verilen açıklamalara riayet edilmesi gerektiği tabiidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 ıncı maddesinde de, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk" ve "dönemsellik" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasını ifade eder.

Buna göre elektrik satışında kurumlar vergisi yönünden tahakkuk ilgili Yönetmelik kapsamında ... tarafından nihai bedelin belirlendiği tarih itibarıyla gerçekleştiğinden, elektrik satışından elde edilen gelirin ... tarafından nihai bedelin belirlendiği dönemde kurum kazancının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, elektriğin üretiminde kullanılmak/sarf edilmek üzere ilk/ham madde olarak satın alındığı belirtilen doğalgaz da dahil olmak üzere maliyet unsurlarının aynı dönemde (satışı yapılan elektriğin ... tarafından nihai bedelin belirlendiği dönemde) kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

