

Doğalgazdan elektrik üretimi yapan şirketin test üretimi esnasında kullandığı doğalgaz ve diğer malzemelere ait harcamalar hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[272-2012/VUK-1- . . .]-85692
Tarih	09.10.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[272-2012/VUK-1- . . .]-85692

09/10/2015

Konu : Doğalgazdan elektrik üretimi yapan şirketin test üretimi esnasında kullandığı doğalgaz ve diğer malzemelere ait tutarların vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ek dilekçenizin tetkikinden; kurumunuzun doğalgazdan elektrik enerjisi üretimi ve üretilen elektrik enerjisinin ve/veya kapasitesinin müşterilere satışı faaliyetleriyle iştigal etmekte olduğu ve şirketinize ait halen yatırım halindeki ... MW gücündeki doğalgaz çevrim santralinin (tesis) ... ilçesinde bulunduğu,

... yılında inşaatına başlamış olduğunuz tesisin ... yılında üretime geçmesini planlandığınız, ticari işletmeye geçiş öncesinde "Elektrik Tesisleri Kabul Yönetmeliği" çerçevesinde tesisin geçici ve kesin kabul işlemlerinin yapılmasının gerektiği, Yönetmelik çerçevesinde tesisin resmi mercilerden kabul onayı alabilmesi ve ticari işletmeye geçebilmeniz amacıyla doğalgaz alınarak test üretimi yapılması ve test üretimi neticesinde elde edilen elektrik enerjisinin TEİAŞ'ın iletim hatlarına verilmesi gerektiği, bu yolla hem tesisin güvenlik durumu hem de üretilen elektrik enerjisi frekansının TEİAŞ'ın belirlediği sınırlar içerisinde olup olmadığının resmi mercilerce kontrol edildiği, ancak tesisin henüz kabul onayı almamış ve resmi olarak ticari işletmeye geçmemiş olması nedeniyle test üretiminde üretilecek elektrik enerjisinin fatura düzenlemek suretiyle satılmasının mümkün bulunmadığı, ayrıca üretilen yüksek miktardaki elektriğin başka bir şekilde kullanılmasının yasal ve teknik bakımdan mümkün bulunmadığı, yasal zorunluluklar nedeniyle gerçekleştirilen test aşamasında üretilen ancak satışı yapılamayan elektrik enerjisinin teknik ve yasal zorunluluk nedeniyle TEİAŞ'ın iletim hatlarına bedelsiz olarak verileceği,

Ayrıca şirketinizin inşa ettiği tesiste üretilen elektrik enerjisinin TEİAŞ'a ait yüksek gerilim hatlarına iletilmesini sağlamak için TEİAŞ tarafından verilen "Bağlantı Görüşü" çerçevesinde yaklaşık olarak ... km uzunluğunda elektrik iletim hattı inşa edilmesinin zorunlu olduğu, Elektrik Piyasası Kanununun geçici 14 üncü maddesi uyarınca mülkiyeti TEİAŞ'a ait olmak üzere iletim hattının şirketiniz tarafından yapılacağı, yatırım maliyetinin ise yatırımın bittiği dönemde EPDK tarafından belirlenen ve "Geri Ödeme Metodolojisi" adı verilen resmi yöntem ile TEİAŞ tarafından karşılanması amacıyla anlaşma yapıldığı, şirketiniz tarafından finanse edilecek iletim hattı tesisinin maliyetinin "Elektrik Piyasasında İletim ve Dağıtım Sistemlerine Bağlantı ve Sistem Kullanımı Hakkında Tebliğ" in geçici 6 ncı maddesi uyarınca şirketinize geri ödeneceği ancak tesisin tamamlanması sonucu şirketiniz tarafından katlanılan fiili yatırım harcaması ile TEİAŞ tarafından imzalanan anlaşma kapsamında hükme bağlanan ve "Geri Ödeme Metodolojisi" kapsamında karşılanan tutar arasında şirketiniz aleyhine fark bulunduğu yani TEİAŞ tarafından hesaplanan geri ödeme tutarının toplam iletim hattı yatırımını karşılamadığı,

TEİAŞ'ın iletim hatlarına bedelsiz olarak verilecek elektrik enerjisinin KDV uygulamasının ne şekilde olacağı ve test üretimi esnasında sarf ettiğiniz doğalgaz ve diğer malzemelere ait tutarların kurumlar vergisi matrahının tespitinde ne şekilde dikkate alınması gerektiği ile kurumunuz tarafından inşa edilen elektrik iletim hattı tesisi ile ilgili olarak TEİAŞ tarafından karşılanmayan tutarın vergilendirilmesi hususlarında Başkanlığımız görüşlerini talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

I - KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi bulunmakta

olup aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Aynı Kanunun 27 nci maddesinin (1) numaralı bendinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, (3) numaralı bendinde ise emsal bedelin ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre,

- Şirketiniz tarafından "Elektrik Tesisleri Kabul Yönetmeliği" çerçevesinde halen yatırım halinde olan ... MW gücündeki doğalgaz çevrim santralının resmi mercilerden kabul onayı alabilmesi ve ticari işletmeye geçebilmesi amacıyla doğalgaz alınarak yapılan test üretimi neticesinde elde edilen ancak teknik ve yasal zorunluluk nedeniyle satışı yapılmadan TEİAŞ'ın iletim hatlarına bedelsiz olarak elektrik enerjisinin verilmesi ticari nitelikte bir teslim olmadığından KDV'ye tabi tutulmayacak, bedelsiz teslim ilişkisi emsal bedel tayin edilmek suretiyle vergilendirilmesi de söz konusu olmayacaktır.

- Şirketinizin inşa ettiği tesiste üretilen elektrik enerjisinin TEİAŞ'a ait yüksek gerilim hatlarına iletilmesini sağlamak amacıyla maliyeti şirketiniz tarafından finanse edilen ancak mülkiyeti TEİAŞ'a ait olmak üzere inşa edilen "elektrik iletim hattı tesisi" için yapılan harcamalar, şirket tarafından TEİAŞ'a yapım hizmeti verildiğinin kabulü anlamına geldiğinden, yapılan harcamalara belirlenen bir kar marjı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

II- KURUMLAR VERGİSİ VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde, ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler belirtilmiş olup maddenin (1) numaralı bendinde, "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler."; (7) numaralı bendinde ise, "Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar" safi kazancın tespitinde hasılatından indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

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

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

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

- 313 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*",

- 322 nci maddesinde, "*Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar, değersiz alacaktır.*

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.",

- 323 üncü maddesinde ise "*Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;*

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir."

hükmü bulunmaktadır.

Mezkur Kanunun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış, 229 uncu maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış, 231 inci maddesinin 5 inci bendinde de faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

- Şirketiniz tarafından "Elektrik Tesisleri Kabul Yönetmeliği" çerçevesinde halen yatırım halinde olan ... MW gücündeki doğalgaz çevrim santralının resmi mercilerden kabul onayı alınarak faaliyete geçebilmesi amacıyla yapılan test üretimi neticesinde elde edilen ancak, teknik ve yasal zorunluluk nedeniyle satışı yapılmadan TEİAŞ'ın iletim hatlarına bedelsiz olarak verilen elektrik enerjisinin üretimi amacıyla yapılan harcamaların, elektrik üretim tesisinin maliyetine eklenmesi ve yatırımın işletmeye hazır hale gelmesinden sonra amortisman yoluyla itfası gerekmektedir.

- Mülkiyeti TEİAŞ'a ait olmak üzere inşa edilen "elektrik iletim hattı tesisi" nin tamamlanıp teslim edildiği tarih itibarıyla, şirket tarafından TEİAŞ'a yapım hizmeti verildiğinin kabulü, yapılan harcamaların

belirlenen bir kar marjı ile TEİAŞ'a yedi gün içerisinde fatura edilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. "*Elektrik iletim hattı tesisi*" inşaatı hizmetine ilişkin olarak TEİAŞ adına düzenlediğiniz faturada yer alan bedelin şirketinize ödenmeyen kısmının söz konusu olması halinde ise bu durumun Vergi Usul Kanununun şüpheli alacak ve değersiz alacaklara ilişkin hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026