

Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde inşa edilen elektrik üretim tesisinin bedelsiz devri halinde, stoklarda bulunan ikincil yakıtın (fuel oilin) tesliminde belge düzeni ve yakıtın maliyet bedelinin gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	27575268-105[267-2019-171]-E.454078
Tarih	17.12.2019

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 27575268-105[267-2019-171]-E.454078

17.12.2019

Konu : Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde üretilen tesisin devri esnasında stoklarda bulunan fuel oilin bedelsiz olarak teslim edilmesi durumunda maliyet bedelinin gider kaydı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Şirketinizin, Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde, doğalgaz ile çalışan kombine elektrik santralinde enerji üretmek, nakletmek, satmak, enerji santralleri konusunda danışmanlık hizmeti vermek, proje geliştirmek, enerji santrali inşa etmek, santrali işletmek faaliyeti ile iştigal ettiği,
- T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile 18.06.1993 tarihinde, doğalgaz ile elektrik enerjisi üreten bir tesisin yapımı ve işletilmesi hakkında bir uygulama anlaşması imzalandığı, ayrıca şirketiniz ile adı geçen

Bakanlık arasında 19.06.1993 tarihinde varlıkların devrine ilişkin protokol imzalandığı, söz konusu protokol hükümleri uyarınca tesisteki maddi varlıkların devralana bedelsiz olarak devredileceği,

- Söz konusu uygulama anlaşması hükümlerine göre bahsi geçen tesisin bütünlük içinde ve bakımlı bir şekilde devir tarihinde Bakanlığın belirleyeceği bir kuruluşa devredileceği, devir tarihinin, elektrik üretim lisans tarihinin sona ereceği 18.06.2019 tarihi olarak planlandığı, nihai tarihin Bakanlıkça belirleneceği,

- Şirketinizin, Türkiye Elektrik Üretim İletim A.Ş. ile imzalamış olduğu Enerji Satış Anlaşmasına göre, doğalgaz temin edemediği durumlarda ikincil yakıt (fuel oil) kullanarak elektrik üretme yükümlülüğünün mevcut olmasından dolayı elektrik üretiminde bir kesinti yaşanmasını engellemek amacıyla şirketinizin stoklarında ikincil yakıt olarak fuel oil tutma zorunluluğunun bulunduğu, bahsi geçen protokolde şirketinizin stoklarında yer alan fuel oilin, tesisin devralana devri esnasında, devralana tesis ile birlikte devredileceğinin açık bir şekilde ifade edilmediği

belirtilerek, tesisin devri esnasında stoklarınızda bulunan fuel oilin devralana bedelsiz olarak teslim edilmesi durumunda, söz konusu fuel oilin kayıtlardaki maliyet bedelinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun;

- 1 inci maddesinde, bu Kanunun amacının kamu kurum ve kuruluşlarınca (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ifa edilen, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin, yap işlet devret modeli çerçevesinde yaptırılmasını sağlamak olduğu,

- 3 üncü maddesinin (a) bendinde, "Yap-İşlet-Devret Modeli"nin, ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olduğu, 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 ettiği,

- 9 uncu maddesinde ise, bu Kanuna göre sermaye şirketi veya yabancı şirket tarafından yapılan yatırım ve hizmetlerin, sözleşmenin sona ermesi ile birlikte her türlü borç ve taahhütlerden arı, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçeceği

hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, sözleşmenin taraflarından birinin kamu kurumu olması nedeniyle, söz konusu sözleşmenin yap-işlet-devret sözleşmesi kapsamı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinin birinci fıkrası, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.",

- 229 uncu maddesi, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

- (231/5) maddesi, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."

hükümlerine amir olup, aynı Kanunun 267 nci maddesinde de gerçek bedeli bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer emsal bedel olduğu, emsal bedelin tespitinde sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası veya takdir esasından herhangi birinin kullanılarak tayin olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." denilmiştir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esası ilkesi"dir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işleminden kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Diğer taraftan, 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun 9 uncu maddesinde, yapılan yatırım ve hizmetlerin sözleşme süresinin sonunda bedelsiz devredileceğine ilişkin hüküm bulunmakla birlikte, stoklarda yer alan malların bedelsiz devredileceğine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Buna göre, söz konusu fuel oilin devralana bedelsiz olarak teslim edilmesi durumunda, emsal bedel esas alınarak hesaplanacak tutar üzerinden genel hükümler çerçevesinde fatura düzenlenmesi ve bu tutarın kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmekte olup, bahse konu fuel oilin kayıtlarınızdaki maliyet bedelinin ise safi kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği 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 özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

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