

Duyuru Tarihi : 03.09.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-081
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / EYLÜL 2009 / SAYI : 337 / Sayfa : 158 - 160

Dilek SASAOĞLU
SMMM, Vergi Müdürü, BDO Denet

ELEKTRİK ÜRETİM LİSANSI SAHİBİ ŞİRKETLERDEKİ DAHİLİ ELEKTRİK TÜKETİMLERİNİN ÇEŞİTLİ VERGİ, PAY VE FONLAR KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere, sanayi işletmelerinin en büyük maliyet unsurlarından biri enerji olup, son yıllarda pek çok sanayi kuruluşu, elektrik enerjisini kendi bünyelerinde kurulan elektrik üretim tesislerinde üretmek suretiyle temin etme yoluna gitmektedir.

Elektrik enerjisi tüketimi veya satışı, bazı vergi, pay ve fonlara tabi olup, bu yazımızda üretim lisansı almak suretiyle elektrik enerjisini kendi bünyesinde üreten işletmelerin, dahili elektrik tüketimlerinin Elektrik Tüketim Vergisi, TRT Payı, Elektrik Enerji Fonu ve KDV karşısındaki durumu ele alınmıştır.

1. Elektrik Tüketim Vergisi (ETV):

ETV, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmiş olup, söz konusu kanunun 34. maddesinde, *"Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine tabidir."* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 36. maddesinde ve 37 nolu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği'nde, söz konusu ETV mükellefiyeti ile ilgili istisna hükümlerine yer verilmiş olup, bu hükümlere göre;

"Elektrik üretimi yapan bir işletmenin sadece elektrik üretim tesisinde tükettiği elektrik bu vergiden istisna olup, bu işletme tarafından üretilen elektriğin, elektrik üretim tesisi dışında kullanılması veya diğer işletmelere satılması halinde istisna uygulanmayacaktır."

Kanun'un lafzından anlaşılacağı üzere ETV, elektrik tüketimi üzerinden alınan bir vergi türü olup, tüketilen elektrik enerjisinin işletme bünyesinde üretilmiş olup olmamasının, vergilendirme üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, kendi bünyesinde elektrik enerjisi üretiminde bulunan işletmelerde, üretilen elektriğin dahili tüketimi de prensip olarak ETV'ye tabidir. Üretilen elektriğin, elektrik üretim tesisinde tüketilen kısmı ise ETV'den istisna edilmiş olup bunun dışında kalan ünitelerde tüketilen elektrik enerjisi ETV'ye tabidir.

2. TRT Payı :

TRT payı, 3093 sayılı Türkiye Radyo Televizyon Gelirleri Kanunu'nun (TRT Gelirleri Kanunu) 4/c maddesinde düzenlenmiş olup, anılan maddede;

*"Nihai tüketiciye elektrik enerjisi **satışı** yapan lisans sahibi tüzel kişiler, iletim, dağıtım ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedeller hariç olmak üzere, elektrik enerjisi **satış bedelinin** yüzde ikisi tutarındaki payı (Katma Değer Vergisi, diğer vergiler, fon ve paylar ile benzeri kesintiler hariç) faturalarında ayrıca gösterir ve bu kapsamdaki bedelleri TRT kurumuna intikal ettirirler."* hükmü yer almaktadır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, TRT payının matrahı, "nihai tüketiciye" yapılan "satışın" bedelidir.

Sanayi işletmelerinin, kendi bünyelerinde üretmiş olduğu elektriği, esas faaliyet konusu mamüllerin üretim sürecinde tüketmesi sebebiyle "nihai tüketici" statüsünde olduğu tartışmasızdır. Ancak, söz konusu dahili tüketimin "satış" olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Zira, ilgili mevzuatta dahili tüketimin, satış olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin olarak açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Bilindiği gibi, "satış" tan söz edilebilmesi için, satış işlemine konu mal üzerindeki tasarruf hakkını, satıcıdan alıcıya devreden bir satış akdinin bulunması gerekmektedir. Yani bir "satış" tan sözedilebilmesi için, ayrı hukuksal kişiler arasında yapılmış bir akdin varlığına ihtiyaç vardır. Dahili elektrik tüketimlerinde, elektrik üzerindeki tasarruf hakkı söz konusu elektriğin üreticisi üzerinde kalmakta, bu hakkın her hangi bir üçüncü kişiye devri söz konusu olmamaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında, dahili elektrik tüketimlerinin "satış" olarak değerlendirilmemesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Ayrıca, TRT payı ile ilgili düzenlemelere bakıldığında, TRT payı matrahının, ETV'de olduğu gibi "tüketime" değil de "satış" a bağlanmış olması da dikkat çekmektedir. TRT payının tüketim üzerinden değil de "satış" üzerinden hesaplanıyor olması, dahili tüketimlerin TRT payı kapsamına girmediği görüşüne ulaşmamıza sebep olmaktadır. Zira, kanunda, dahili tüketimler üzerinden de TRT payı hesaplanması amaçlanmış olsa idi, ETV kanununda olduğu gibi "satış" ibaresi yerine "tüketim" ibaresinin kullanılmış olması beklenirdi.

Nitekim bu görüşümüzü destekleyen, TRT Kurumu Genel Müdürlüğü, Hasılat Daire Başkanlığı'nın B.02.2.TRT.0.36.00.01/609-1246 sayılı ve 06.04.2004 tarihli yazısında, konumuz açısından önem arzeden şu ifadeler yer almaktadır:

*"...Aynı kanunun 4/c maddesindeki ".....nihai tüketiciye satılan enerjiden elde edilen gayri safi satış hasılatı (Katma Değer Vergisi hariç, tüm fon, vergi ve paylar dahil)..." kavramına göre, yukarıda ifade edildiği üzere EPDK tarafından elektrik piyasasında faaliyet göstermek üzere lisans verilen gerçek ve tüzel kişiliğe haiz kurum, kuruluş ve işletmelerin, **fatura düzenleyerek üçüncü kişilere enerji satışları** TRT payına tabi olup, fatura düzenlediği tüm gerçek ve tüzel kişilikler (grup şirketleri, kurucu ortaklar, serbest tüketiciler, meskenler, sanayi kuruluşları vb.) nihai tüketici kapsamındadır. "*

*"Lisans sahibi şirketlerin kendi bünyesindeki iç enerji tüketimleri, 3218 sayılı Kanuna göre serbest bölgelerdeki nihai tüketicilere, yurtdışına ihraç ettikleri, nihai tüketiciye satılması için (perakende ve dağıtım lisansı, toptan satış lisansına sahip şirketlere) düzenlenen faturalı elektrik satışları **TRT payından muaftır.***

Sonuç olarak Otoprodüktör, Otoprodüktör Grubu ile Üretim Lisansına sahip şirketler, yukarıda sayılan muafiyetlerin dışında grup ortağı, kurucu ortakları sıfatıyla veya serbest tüketici adı altında yaptığı tüm faturalı elektrik satışlarından tahakkuk eden TRT payını, yine aynı kanunun 5/c maddesinin amir hükümlerine göre ödemek zorundadırlar.”

Ayrıca, 37 nolu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliğinin yukarıda yer verilen bölümünde, üretilen elektriğin “dahili tüketimi” ile “diğer işletmelere SATILMASI” işlemlerinin “veya” bağlacı kullanılarak ayrı ayrı zikredilmiş olmasının, TRT payını doğuran işlemin ne olduğunun anlaşılması açısından çok önemli bir belirleme olduğunu düşünüyoruz.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda, üretim lisansı sahibi şirketlerin gerek elektrik üretim tesisindeki, gerekse diğer ünitelerindeki dahili elektrik tüketimlerinin TRT Payına tabi tutulmaması gerektiği kanaatindeyiz.

3. Elektrik Enerji Fonu :

3291 Sayılı Kanun’un Ek 2’nci maddesine göre;

*“Nihai tüketiciye elektrik enerjisi **satışı** yapan lisans sahibi tüzel kişilerin sektör altyapı giderlerine katkı paylarını, bunların enerji **satış** tarifelerinin % 10’unun geçmeyecek şekilde tesbite, Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığı yetkilidir. Nihai tüketiciye elektrik enerjisi satışı yapan lisans sahibi tüzel kişilerin sektör altyapı giderlerine katkı payı, iletim, dağıtım ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedeller hariç olmak üzere belirlenir. Tedarikçiler bu bedeli faturalarında ayrıca gösterir ve tahakkuku takip eden ikinci ayın yirmisinde Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığı’na intikal ettirirler.”*

Görüldüğü üzere, Elektrik Enerji Fonu’nun matrahı da, TRT payında olduğu gibi, “nihai tüketiciye” yapılan “satışın” bedelidir.

Dolayısıyla, TRT payı ile ilgili olarak 2 numaralı bölümde yapmış olduğumuz açıklamalar, Elektrik Enerji Fonu için de geçerli olup, esas faaliyetinin yanı sıra elektrik üretimi de yapmakta olan üretim lisansı sahibi işletmelerin, gerek elektrik üretim tesisindeki, gerekse esas faaliyetine ilişkin üretim tesislerindeki dahili elektrik tüketimleri üzerinden elektrik enerji fonu hesaplanmasına gerek olmadığı kanaatindeyiz.

4. Katma Değer Vergisi :

Bilindiği üzere bir işlemin Katma Değer Vergisi’ne (KDV) konu olması için, söz konusu işlemin teslim veya hizmet ifası mahiyetinde olması gerekmektedir.

KDVK md.2/1 de “teslim”in tanımı şöyle yapılmıştır:

“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciy veya sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”

KDVK md.2/3 te ise “Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.” hükmü yer almaktadır.

Maddedeki tarife göre teslim, bir MAL üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir. Maddenin gerekçesinde, tasarruf hakkının devir tabirinin mülkiyet hakkının devri anlamında kullanıldığı belirtilmiştir. Maddedeki "alıcı" tabirinden de anlaşılacağı üzere KDV doğuran teslim esas itibarıyla satıcı ve alıcı arasında cereyan eden (genellikle satış akdine dayanan) teslimdir. Satış akdine dayanmadığı halde KDV doğuşuna yol açan muameleler, Kanunun 3 üncü maddesinde "teslim sayılan haller" başlığı altında belirtilmiştir.¹

KDV Kanunu'nun md.3-a bendinde "*Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi*" teslim sayılan işlemler arasında sayılmıştır.

Maddenin lafzından da anlaşılacağı üzere, işletmeden çekiş işleminin, teslim sayılan hal olarak değerlendirilmesi ve bu nedenle KDV hesaplanması için bu çekişin VERGİYE TABİ İŞLEMLER DIŞINDAKİ AMAÇLARLA yapılmış olması gerekir. Bunun mefhum-u muhalifinden hareketle, "VERGİYE TABİ İŞLEMLER NEDENİYLE" (iş ile ilgili olarak) yapılan çekişlerin veya böyle bir nedenle firma mal varlığında meydana gelen azalmanın (sarfların) teslim sayılan hal olmadığı, KDV hesaplanmasını gerektirmediği sonucu çıkmaktadır.²

Yukarıda yer alan açıklamalar topluca değerlendirildiğinde, elektrik üretimi yapmakta olan işletmelerde gerçekleşen dahili elektrik tüketimlerinin (iş ile ilgili sarflar) KDV 'ne tabi işlem mahiyetinde olmadığı sonucuna varılmaktadır.

5. Sonuç :

Yukarıda yer alan açıklamalarımızı özetleyecek olursak:

- Elektrik üretim lisansı sahibi şirketlerdeki, dahili elektrik tüketimlerinin, Elektrik Tüketim Vergisi'ne tabi olduğu tartışmasıdır. Zira , Belediye Gelirleri Kanunu'nda Elektrik Tüketim Vergisi'nin konusu, elektrik tüketimi olarak belirlenmiştir.
- Dahili elektrik tüketimlerinin TRT Payı ve Elektrik Enerji Fonu'na tabi olup olmadığına ilişkin olarak ise ilgili mevzuatta açık hüküm bulunmamaktadır. Gerek TRT payı gerekse Elektrik Enerji Fonu, nihai tüketiciye yapılan elektrik enerjisi satış bedeli üzerinden hesaplanmakta olup, bize göre dahili elektrik tüketimlerinin "nihai tüketiciye yapılan satış" olarak değerlendirilmesi doğru bir yaklaşım değildir.
- Dahili elektrik tüketimlerinin Katma Değer Vergisi'ne tabi olması, söz konusu işlemin teslim ya da hizmet ifası olarak değerlendirilmesine bağlı olup, bize göre böyle bir işlemde teslim veya hizmet ifası söz konusu değildir.

¹ Mehmet MAÇ, KDV 5 (E-kitap), <http://www.bdodenet.com.tr/vergi/kdv.php>

² AGE