

KAMUYA AİT ELEKTRİK ÜRETİM TESİSLERİNİN İŞLETME HAKKININ ÖZEL SEKTÖR ŞİRKETLERİNE DEVRİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Erkan YETKİNER
E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

I- Giriş

2004 yılı verilerine göre Türkiye'deki elektrik enerjisi üretiminin, % 69,24'ü termik santrallerden (yani fosil yakıtı), % 30,72'si hidrolik ve % 0,04'ü rüzgar santralleri tarafından karşılanmaktadır. Termik santrallerde de en büyük pay yüzde 44,5'la doğal gaz santrallerine aittir. 2004 yılı verilerine göre Türkiye'de elektrik üretiminin yüzde 64.64'ü Özel Enerji Şirketleri, geri kalan yüzde 45,36'sını bir kamu kuruluşu olan Elektrik Üretim Şirketi olan EÜAŞ ve Bağlı ortakları (Özelleştirme İdaresine devredilenlerle birlikte) tarafından gerçekleştirilmektedir. Özel Enerji Şirketleri tarafından üretilen toplam elektrik üretiminin % 41'i de Yap-İşlet ve Yap-İşlet-Devret santralleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Görüleceği üzere elektrik enerjisi üretiminde devletin payı yüzde 50'nin altında olup, giderek de azalma eğilimi göstermektedir.1 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile mülkiyeti kamuya ait olan elektrik üretim tesislerinin işletme haklarının özel sektör şirketlerine devrine ilişkin olarak yasal bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre kamuya ait elektrik üretim tesislerinin işletme haklarının özel sektör şirketlerine devri 4046 sayılı özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Yazımızda mülkiyeti kamuya ait olan elektrik üretim tesislerinin işletme haklarının özel sektör şirketlerine devrinin vergi kanunları karşısındaki durumu incelenecektir.

II- Elektrik Piyasası Kanunu:

Elektrik piyasasında özel sektör payının giderek artması nedeniyle elektrik piyasası mevzuatı ile ilgili yeni bir düzenleme yapılması gereği ortaya çıkmış ve bu çerçevede de 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu 03.03.2001 tarih ve 24335 Sayılı Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile elektriğin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir elektrik enerjisi piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanması amaçlanmıştır. Söz konusu Kanun ile elektrik üretimi, iletimi, dağıtımını, toptan satışı, perakende satışı, perakende satış hizmeti, ithalat ve ihracatı ile bu faaliyetlerle ilişkili tüm gerçek ve tüzel kişilerin hak ve yükümlülükleri, Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumunun kurulması ile çalışma usul ve esaslarını ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının özelleştirilmesinde izlenecek usuller belirlenmiştir.

Elektrik Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde, elektrik piyasası faaliyetleri bu Kanun hükümlerine göre piyasada faaliyet gösterecek tüzel kişilerin üretim, iletim, dağıtım, toptan satış, perakende satış, perakende satış hizmeti, ticaret, ithalat ve ihracat faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır.

Bilindiği üzere elektrik enerjisi temel olarak, barajlardan, nükleer santrallerden, rüzgar santrallerinden, termik santrallerden, jeotermal, motorin, fuel oil santrallerinden ve doğal gaz çevrim santrallerinden elde edilmektedir. Söz konusu kanunun 1. maddesinin 11.bendinde elektrik üretimi, enerji kaynaklarının, elektrik üretim santrallerinde elektrik enerjisine dönüştürülmesini, üretim tesisi ise aynı maddenin 30. bendinde elektrik enerjisinin üretildiği tesisleri ifade etmektedir. Bahse konu santrallerde elde edilen elektrik enerjisinin ülke çapında veya belirli bölgelerdeki dağıtımını iletim ağı ve dağıtım tesisleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Kanunun 2. maddesi uyarınca üretim faaliyeti sadece bir kamu şirketi olan Elektrik Üretim Anonim Şirketi (EÜAŞ) ve A.Ş. veya Limited şirket olarak kurulan özel sektör üretim şirketleri tarafından gerçekleştirilebilecektir. Özel sektör tarafından üretilen elektrik, piyasaya satılacağı gibi şirketlerin kendi ihtiyaçları için de kullanılabilir. Kanunun 3. maddesinin c-3 bendi gereği, üretim şirketlerinin elektrik enerjisi üretimi ve üretilen elektriğin satışına ilişkin olarak mevcut ve kurulacak olan üretim tesislerinin her biri için Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'ndan Üretim lisansı almaları gerekmektedir. Adı geçen maddenin a-4 bendi uyarınca da üretim, iletim ve dağıtım lisansları en fazla 10 yıl süre için geçerli olacaktır. Elektrik Üretim Anonim Şirketi (EÜAŞ), işletme hakkı devri yoluyla özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişilere devri yapılmış veya yapılacak tesis ve işletmelerin ve bunlara yapılacak ilave ve idame yatırımlarının mülkiyetini muhafaza etmektedir. Dolayısıyla bu şirketin mülkiyetine sahip olduğu elektrik üretim ve dağıtım tesislerini özel teşebbüse satılabilir veya bu tesislerin işletme hakları kiralanabilir.

Özetle Elektrik Piyasası Kanunu'na göre özel sektör üretim şirketleri elektrik üretim tesisleri kurabilmekte veya işletme hakkını devir aldığı tesislerde elektrik üretimi ve satışı ile işgal edebilmektedirler. Elektrik enerjisi iletim faaliyetleri ise sadece Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi tarafından yürütülmektedir. Elektrik enerjisi dağıtım faaliyetleri, dağıtım şirketleri tarafından lisanslarında belirlenen bölgelerde yürütülür.

III- 4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun Gereğince Elektrik Üretim Tesislerinin İşletme Hakkının Devri:

4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, TEDAŞ, Elektrik Üretim Anonim Şirketi, bunların müessese, bağlı ortaklık, iştirak, işletme ve işletme birimleri ile varlıklarının özelleştirme işlemleri, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümleri dairesinde Özelleştirme İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

4046 sayılı özelleştirme uygulamaları hakkında kanunu'nun 1. maddesinin A. fıkrasında özelleştirmenin amaç ve kapsamı açıklanmıştır.

Buna göre;

"Madde 1 - Bu Kanunun amacı;

A) Bu maddede belirtilen ve Kanunun uygulanmasında "kuruluş" adı ile anılacak olan;

a) İktisadi devlet teşekküllerinin, bunların müessese, bağlı ortaklık, işletme, işletme birimleri ile varlıklarının ve iştiraklerindeki kamu paylarının,

b) Kamu iktisadi teşebbüsleri statüsü dışında kalmakla beraber sermayesinin tamamı veya yarısından fazlası devlete ve/veya diğer kamu tüzelkişilerine ait olan ticari amaçlı kuruluşlardaki kamu payları ile bu kuruluşlara ait müessese, bağlı ortaklık, işletme, işletme birimleri ve varlıklarının, iştiraklerindeki kamu paylarının,

c) Devletin diğer iştiraklerindeki kamu payları ile Hazineye ait payların,

d) Genel ve katma bütçeli idareler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşların ve kamu iktisadi teşebbüslerinden kamu iktisadi kuruluşlarının gördükleri kamu hizmetleri ile doğrudan doğruya ilgili olmayan varlıklarının ve iştiraklerindeki paylarının,

e) Belediye ve il özel idarelerine ait ticari amaçlı kuruluşlar ile pay oranlarına bakılmaksızın her türlü iştiraklerindeki paylarının,

f) Genel ve katma bütçeli idarelerle bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşların, mal ve hizmet üretim birimleri ve varlıkları (baraj, gölet, otoyol, yataklı tedavi kurumları, limanlar ve benzeri diğer mal ve hizmet üretim birimleri) ile bu Kanunun 35 inci maddesinin (B) fıkrasında belirtilen kamu iktisadi kuruluşlarının temel kuruluş amaçlarına uygun mal ve hizmet üretim birimlerinin işletilmesi haklarının, Ekonomide verimlilik artışı ve kamu giderlerinde azalma sağlamak için özelleştirilmelerine ilişkin esasları düzenlemektedir."

Bu Kanunun 35 inci maddesinin (B) fıkrasında

- T.C. Devlet Demir Yolları İşletmesi Genel Müdürlüğü,

- Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü,

- Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğü,

- T.C. Posta İşletmeleri Genel Müdürlüğü,

- Türk Telekomünikasyon A.Ş. yer almakta olup, söz konusu kamu iktisadi kuruluşlarının işletme haklarının 4046 sayılı kanunun 1/A-f maddesi uyarınca özelleştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

4046 sayılı kanun'un 18. maddesinde ise satış, kiralama, işletme hakkının verilmesi, mülkiyetin gayri ayni hakların tesisi, gelir ortaklığı modeli ve işin gereğine uygun sair hukuki tasarruflar özelleştirme yöntemleri olarak sayılmıştır. Buna göre kamuya ait elektrik üretim tesislerinin özelleştirilmesi 18. maddede belirtilen özelleştirme yöntemlerinin biri veya birden fazlası birlikte uygulanmak suretiyle gerçekleşecektir. Yine aynı kanunun 15. maddesinde belirtildiği üzere işletme hakkı verilmesi, kiralama veya benzeri diğer yöntemlerle kullanma hakkının devir süresi 49 yılı geçemeyecektir.

IV-İşletme Hakkı Devrinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

4046 sayılı özelleştirme uygulamaları hakkında kanunu'nun 18. maddesinin A-c bendinde özelleştirme yöntemlerinden birisi olarak sayılan işletme hakkının verilmesi: "Kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin-mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla-bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesi" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanım uyarınca, işletme hakkı devri ile yapılan özelleştirmelerde;

-Mülkiyet hakkı devredilmemekte, (işletme hakkı devri yoluyla özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişilere devri yapılmış veya yapılacak tesis ve işletmelerin ve bunlara yapılacak ilave ve idame yatırımlarının mülkiyeti muhafaza edilmektedir.)

- Devredilen varlık veya tesis bir bütün halinde veya aktifindeki mal ve hizmet üretim birimleri ile devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesis bir bedel karşılığında devredilmekte,

- Devredilen varlık veya tesis belirli bir süre ve şartlar ile devredilmektedir.

Kamu mülkiyetinde bulunan tesislerin işletme hakkının devrinde işletme hakkının değerlemesi ile ilgili olarak iki farklı görüş bulunmaktadır.

İşletme hakkının değerlemesine ilişkin birinci görüşe göre, İşletme hakkının devrinde belirli bir süre için işletme hakkı devredilmekte işletme hakkı konusu tesis ve varlıkların mülkiyeti kamuya ait olmakla birlikte işletme hakkı bu hakkı satın alan firmaya ait bulunmaktadır. Bu durumda işletme hakkına konu tesisler kamuya ait olmakla birlikte bu tesislere ilişkin bir hak niteliğinde olan işletme hakkı ise devir alan şirkete ait olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun "İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesine" ilişkin 269. maddesinde gayri maddi haklar gayrimenkul gibi değerlendirilecek iktisadi kıymetler arasında sayılmış ve gayri maddi hakların da diğer gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu çerçevede devir alınan işletme hakkının 260 hesap numaralı haklar hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, aynı kanunun 313.

maddesinde ise işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin de amortisman yolu ile itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir. 333 no'lu V.U.K Genel Tebliği'nin 55. sırasında belirtildiği üzere, Gayri Maddi İktisadi Kıymetler; İşletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri olarak sayılmış olup, bunların faydalı ömürleri 15 yıl ve hesaplanacak amortisman oranı ise % 6,66 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından gayri maddi sabit kıymetlere azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulaması yapılabileceği gibi, V.U.K'nun 317. maddesinde sayılan koşulların varlığı halinde mükelleflerce Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilecek fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları da uygulanabilecektir.

Aktife alınan gayri maddi haklara ilişkin olarak, aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilecek kur farkı, faiz gibi gider unsurlarının maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmekte olup, daha sonraki dönemlerde ortaya çıkabilecek bu tür gider unsurlarının da isteğe bağlı olarak maliyete katılması veya ilgili yıllarda gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

İşletme hakkının değerlendirilmesine ilişkin ikinci görüşe göre; İşletme hakkı belirli bir süre için devir alınmaktadır. İşletme hakkını alan, sözleşmede belirtilen süre için tesisi işletmek ve işletme sonucunda elde edilen semereden yararlanma hakkına sahip bulunmaktadır. İşletme hakkını alan ilgili tesisin işletilmesinin tek yetkili merci olup, bu hakkı üçüncü bir kişiye devretmesi de mümkün bulunmamaktadır. İlgili yasal düzenlemeye göre işletme hakkı devredilen tesisin mülkiyeti kamuya ait olup sözleşmede belirtilen süresinin sonunda söz konusu tesisin (sözleşmede belirtilen şartlar dahilinde) kamuya geri bırakılması gerekmektedir. Dolayısıyla burada bir kiralama söz konusu bulunmaktadır.

Bilindiği üzere Borçlar kanunu'nun 270. maddesinde, "hasılat kirası, bir akitir ki, onunla kiralayan, kiracıya ücret mukabilinde hasılat veren bir malın veya hakkın kullanılmasını ve semerelerinin iktifatını terk etmeyi iltizam eder..." olarak tanımlanmıştır. Adi kiranın konusu maddi bir varlığı olan herhangi bir menkul veya gayrimenkul olabildiği halde, hasılat kirasının konusu, hasılat getiren bir menkul veya gayrimenkul, yahut bir ticari işletme veya hak teşkil etmektedir. Diğer bir ifadeyle haklar adi kiranın konusu olamazlar. Borçlar kanunu'nun 292. maddesi uyarınca da hasılat kirasında, kira süresi sona erdiğinde kiracı kira konusuna giren şeyleri ve bunların yerine ikamesi gerekenleri buldukları şekilde (mevcut haliyle) iadeye mecburdur. Dolayısıyla elektrik üretim tesislerinin belirli bir süre için işletilmesi için işletme hakkının devredilmesi borçlar kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca hasılat kirası sözleşmesi tanımına uymaktadır. Bu nedenle işletme hakkı bedeli olarak ödenen tutarın V.U.K'nun 283. maddesi uyarınca peşin ödenen giderler olarak mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmesi ve aktifleştirilen bu bedelin ise kira süresi boyunca her yıl eşit miktarlardaki tutarının GVK'nun 40. maddesi uyarınca genel gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin Elektrik Üretim Anonim Şirketi (EÜAŞ) bünyesinde bulunan bir enerji santralinin işletme hakkının özelleştirme uygulaması yoluyla 20 yıllığına 40 milyon YTL peşin bedelle B.AŞ'ne devredilmesi halinde, söz konusu bedelin tamamının peşin ödenen giderler hesabında izlenerek, her yıl için $(40.000.000/20) = 2.000.000$.-YTL tutarındaki kira giderinin kurum kazancından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Sözleşme dönemi boyunca işletme hakkını devir alan tarafından yapılan giderlerin tamamı doğrudan gider olarak kaydedilebilecek midir?

İşletme hakkını devir alan şirket sözleşme süresi boyunca yaptığı ve G.V.K'nun 40. ve K.V.K'nun 14. maddelerinde belirtilen nitelikteki harcamaları gider olarak dikkate alabileceklerdir. Ancak normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin 5398 sayılı kanunla değiştirilen V.U.K'nun 327. maddesi uyarınca da özel maliyet bedeli olarak işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir. İşletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılabilecektir.

Örneğin Elektrik Üretim Anonim Şirketi (EÜAŞ) bünyesinde bulunan Yalova Hidro elektrik santralının işletme hakkını 20 yıllığına devir alan A.A.Ş'nin kira süresinin 5. yılında 15.000.000.-YTL olarak yapmış olduğu normal bakım, tamir ve temizleme gideri dışındaki harcamaları özel maliyet bedeli olarak kayıtlara intikal ettirilecek ve kalan işletme hakkı süresi olan 15 yılda da her yıl için $(15.000.000/15) = 1.000.000$.-YTL amortisman gideri hesaplayacaktır.

Kamuya ait bulunan enerji santrallerinin işletme haklarının özelleştirme uygulaması yoluyla özel şirketlere devrinin katma değer vergisi yönünden değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir. K.D.V.K'nun 1. maddesinde, Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin K.D.V'ne tabi olacağı belirtilmiştir. K.D.V. kanunu'nun 1/3-f maddesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin KDV'ne tabi olduğu belirtilmiştir. G.V.K'nun 70. maddesinin 5. fıkrasında, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alamenti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların (Bu hakların kullanılmasında gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.) kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla ticari işletmeye dahil kıymetlerin işletme hakkının kiralınması işlemi K.D.V. konusuna girmektedir. Ancak "(4108 sayılı Kanununun 37'inci maddesiyle eklenen geçici madde Yürürlük; 1.1.1996) 4046 sayılı Kanununun 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralınması işlemleri K.D.V.K'nun Geçici 12. maddesi ile vergiden müstesna edilmiştir.

4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunu'nun 1.maddesinin A. fıkrasında özelleştirmenin amaç ve kapsamı açıklanmıştır. İşletme haklarının devri K.D.V.K.'nin 1. maddesi uyarınca K.D.V'nin konusuna girmekle birlikte K.D.V.K' nin geçici 12. maddesi uyarınca 4046 sayılı kanun kapsamında yapılan özelleştirmelerde iktisadi kıymetlerin aynı kanun çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri K.D.V'den müstesna tutulmuştur. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un 27. maddesi uyarınca da bu kanun hükümleri gereğince yapılacak özelleştirme uygulamalarına ilişkin işlemler (danışmanlık hizmet alımları ile nihai devir işlemlerine ilişkin sözleşmeler dahil) K.D.V. hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaf bulunmaktadır.

KAYNAKLAR

Özcan Avcı, İşletme hakkı devrinin V.U.K.'nu açısından irdelenmesi, vergici ve muhasebeciyle diyalog, sayı 163, kasım 2001
Cengiz Güneş, İşletme hakkı devri, mükellefin dergisi, sayı 83, kasım 1999.