

ELEKTRİK TÜKETİM VERGİSİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Electricity Consumption Tax, Problems and Solutions

Muhammet Ali ATEŞ*

Öz

Elektrik faturalarında genellikle "ETV" kısaltmasıyla görmeye aşına olduğumuz "Elektrik Tüketim Vergisi", belediyeler için gelir kaynağı teşkil eden bir tür dolaylı tüketim vergisidir. Belediyelerin gelir kaynakları arasında 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında düzenlenen ETV'nin, bu hususiyetine atfen, uygulamada "Belediye Tüketim Vergisi" şeklinde ya da "BTV" kısaltmasıyla anıldığı da olur.


Belediyelerin gelir kaynaklarını ve bu bağlamda ETV'yi de düzenleyen 2464 sayılı Kanun 26.05.1981 tarihinde kabul edilerek yasalaştırılmıştır. 1981 yılında kabul edilen 2464 sayılı

* LL.M.; Doktora Öğrencisi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD; Enerji Uzmanı, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, muhaates@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3353-4231. Bu makalede ileri sürülen görüşler yazarın mensubu olduğu kurumu bağlamaz; sorumluluğu yazarına aittir.

Makale Gönderim Tarihi/Received: 20.05.2020.

Makale Kabul Tarihi/Accepted: 20.10.2020.

Atıf/Citation: Ateş, Muhammet Ali. "Elektrik Tüketim Vergisi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri." *ASBÜ Hukuk Fakültesi Dergisi* 2, no: 2 (2020): 434-503.

"Bu eser, Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License ile lisanslanmıştır. / This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License." 

Kanunun ETV'ye ilişkin hükümlerinde her ne kadar 2008 yılında 5784 sayılı Kanunla yeni piyasa şartlarına göre kısmî bir değişiklik yapılmış ise de Kanunun temel kurgusu 80'li yıllardaki elektrik piyasasının şartlarını yansıtmaya devam etmektedir. Kanunun güncel piyasa koşullarıyla uyumlu olmayan hükümleri, ETV'nin uygulamasında birtakım sorun ve tereddütlere yol açmaktadır.

Makalemizin konusunu, ETV'nin unsurları itibarıyla incelenmesi ve ETV'ye ilişkin olarak uygulamada yaşanan ve yaşanması muhtemel sorunların tespiti ve bunlara yönelik çözüm önerileri oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Elektrik Tüketim Vergisi, Elektrik, Tedarikçi, Tüketici, Matrah.

Abstract

Electricity Consumption Tax, which we are familiar with seeing its abbreviation of "ETV" on electricity bills, is a kind of indirect consumption tax that constitutes a source of income for municipalities. Since it constitutes an income for municipalities and is regulated under the Law (No:2464) on Incomes of Municipalities, it is also called as "Municipality Consumption Tax" or "BTV" in practice.

Law on Incomes of Municipalities, which regulates the incomes of municipalities including ETV, was enacted on the date of 26.05.1981. Since then although a partial amendment in the provisions of the ETV was made in the year of 2008 with the Law (No:5784), main structure of the ETV provisions still represents 1980s' conditions of the electricity market. These outdated provisions of the Law cause hesitations and some problems in the enforcement of the ETV.

The aim of this article is to determine the actual and potential problems on the enforcement of the ETV and to bring

solutions against these problems by examining elements of the ETV.

Keywords: Electricity Consumption Tax, Electricity, Supplier, Consumer, Tax Base.

GİRİŞ

26.05.1981 tarihinde kabul edilerek yasalaştırılan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (BGK), belediyelerin gelir kaynaklarını ve bu kapsamda “Elektrik Tüketim Vergisi (ETV)”ni de düzenlemektedir. ETV'nin yer aldığı 2464 sayılı BGK'nın yayımlandığı 80'li yıllarda, Türkiye'de elektrik üretimi, iletimi ve dağıtımını dikey bütünleşik bir kamu kuruluşu olan Türkiye Elektrik Kurumu (TEK) tarafından yürütülmekte idi. Hatta o tarihlerde elektrik dağıtımını yürüten belediyelerin bulunduğu ve bunların ilerleyen yıllarda TEK'e devredildiği bilinmektedir. TEK 1994 yılında bölünerek elektrik dağıtım ve perakende satış faaliyetleri, Türkiye Elektrik Dağıtım AŞ'ye (TEDAŞ) devredilmiş, sonraki yıllarda ise ülke genelinde bölgesel dağıtım şirketleri oluşturularak bu faaliyetler ülke genelindeki 21 bölgesel dağıtım şirketine devredilmiştir. İlerleyen süreçte dağıtım şirketleri özelleştirilmiş, 2013 yılından itibaren ise hukukî ayrışma sürecine girilerek, perakende elektrik satışı dağıtım şirketlerinden görevli tedarik şirketlerine devredilmiştir. Aynı zamanda 20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı eski Elektrik Piyasası Kanununun¹ kabulünden sonra elektrik piyasasında serbestleşme süreci hız kazanmış, pek çok özel sektör katılımcısı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan (EPDK) lisans alarak piyasada faaliyet göstermeye başlamıştır.

1981 yılında kabul edilen 2464 sayılı BGK'nın ETV'ye ilişkin hükümlerinde her ne kadar 2008 yılında, yeni piyasa şartlarına göre kısmî bir değişiklik yapılmış ise de, Kanunun temel

¹ RG. 03.03.2001, S. 24335 (1. Mük.).

kurgusu 80'li yıllardaki elektrik piyasasının şartlarını yansıtmaya devam etmektedir. Kanunun ETV'ye ilişkin hükümleri hâlâ büyük ölçüde, elektrik dağıtım ve perakende satışının kamu tekelinde icra edildiği dönemin izlerini taşımaktadır. Aradan geçen ve 40 yıla yaklaşan zaman zarfında piyasa yapısı ve piyasa oyuncularında önemli değişiklikler olmuş ve Kanun hükümlerinin uygulamasında birtakım sorunlar ortaya çıkmıştır.

Aşağıda, ETV unsurları itibarıyla ele alınmak suretiyle temelde 2464 sayılı BGK'nın güncel piyasa koşullarıyla uyumlu olmayan hükümlerinden kaynaklı olarak ETV'nin uygulamasında karşılan veya ileride karşılaşılması muhtemel sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerileri incelenmiştir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, 2464 sayılı BGK'nın ETV'yi düzenleyen hükümleri, aynı zamanda "Havagazı Tüketim Vergisi (HTV)"ni de düzenlemektedir. Öyle ki Kanunda bu iki vergi, "Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi" ismiyle birlikte anılmaktadır. Havagazı, maden kömüründen çıkarılan, yakılarak ışık veya ısı sağlanan gaz olarak tanımlanmaktadır.² Hava gazının, ülkemizde geçmişte özellikle büyük şehirlerde uzun yıllar ısınma ve sokak aydınlatması amaçlı olarak kullanıldığı bilinmektedir.³ Zamanla yerini, sokak

² "Hava gazı," *TDK Sözlük*, Erişim Tarihi: Eylül 8, 2019, www.sozluk.gov.tr. Sözlükte "hava gazı" terimi, burada gösterildiği şekilde ayrı yazılmıştır. Ancak 2464 sayılı Kanun, bu terimi "havagazı" şeklinde bitişik yazdığından, yukarıda bu terim bitişik olarak yazılmıştır.

³ İETT'nin internet sitesinde yer alan, İstanbul'da havagazı kullanımının tarihi ile ilgili olarak "Dönemin lüksü" başlıklı kısa yazıda, "İstanbul'da havagazı üretimine, ilk kez 1853 yılında Dolmabahçe Sarayı'nın aydınlatılması amacıyla başlanır. 1878'e kadar Yedikule'de, 1891'de Kadıköy'de yabancı sermayeli özel şirketlerce yürütülen üretim ve dağıtım işi birkaç el değiştirdikten sonra, 1945 yılında 4762 sayılı devir yasasıyla İETT'ye devredilir. 1984 yılında imtiyazı dolan Beyoğlu Poligon Havagazı

aydınlatmasında elektriğe ve ısınmada da 80'li yıllardan itibaren doğal gaza bırakmış olan havagazı, günümüzde sadece sınırlı bir biçimde sanayide kullanılmaktadır.⁴ İşte bu havagazı tüketiminden alınan HTV ile elektrik tüketiminden alınan ETV, her ne kadar Kanunda birlikte aynı hükümler içinde düzenlenmiş ise de, havagazının teknik özellikleri elektrikten farklı olduğundan, HTV'nin ayrı bir konu olarak ele alınması gerekmekte olup bu çalışmadaki açıklamalar ETV'ye hasredilmiştir.

Çalışmada ETV'nin uygulamasında karşılan güncel ve muhtemel sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerileri incelenirken konunun mümkün merteye mukayeseli hukuk açısından da değerlendirilmesine gayret gösterilmiştir. Bu itibarla ülkemizdeki ETV'ye benzer bir biçimde elektrik tüketimi üzerinden özel bir vergi alan Almanya'nın konuya ilişkin düzenlemelerine geniş ölçüde yer verilmiştir. Almanya'da 24.03.1999 tarihinde kabul edilen Elektrik Vergisi Kanunu (StromStG)⁵ ve bu Kanun kapsamında çıkarılan Elektrik Vergisi Kanunu Uygulama Yönetmeliği (StromStV)⁶ hükümleri uyarınca, elektrik üzerinden KDV haricinde "Elektrik Vergisi

Fabrikası'nın da devredilmesiyle İETT, havagazı üretimi ve dağıtımında tekel olur. Kok üretimi ve satışı da yapan, yaklaşık bin kişinin çalıştığı, günlük ortalama kapasitenin 300 bin metreküpü bulduğu, 80 bin abonesiyle İstanbul'a on yıllar boyu yaz kış demeden hizmet veren işletme, doğalgazın günlük yaşama girmesi ve geri teknoloji nedeniyle Haziran 1993'te tasfiye edilir." ifadelerine yer verilmiştir. Bkz. Erişim Tarihi: Eylül 8, 2019, <https://www.iETT.istanbul/tr/main/pages/havagazi/29>.

⁴ Doğal gaz, havagazı sayılmadığından doğal gaz tüketimi, havagazı tüketim vergisinin konusunu oluşturmamaktadır. Aynı yönde bkz. 04.04.2008 tarihli ve 35312 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/93407/pdf>.

⁵ Stromsteuergesetz vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 378; 2000 I S. 147).

⁶ Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes vom 31. Mai 2000 (BGBl. I S. 794).

(*Stromsteuer*)" alınmaktadır. Ülkemizdeki ETV düzenlemelerine benzerliği ile dikkat çeken bu düzenlemeler, çalışmada ülkemizle karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.⁷

Aşağıda öncelikle ETV'ye ilişkin tarihî süreç ortaya konmuş, temel kavramlara açıklık getirilmiş ve ETV'nin belediye gelirleri içerisindeki yeri ve önemi izah edilmiştir. Takip eden başlıklarda ise ETV'nin unsurları tek tek incelenmiş ve bunlara ilişkin sorunlara ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

⁷ Alman Anayasası m. 106, f. 1, b. 2 hükmüne göre, Anayasada açıkça eyaletlere ve belediyelere bırakılmış olan tüketim vergileri haricindeki tüm tüketim vergileri federal hükümete aittir. Bu bağlamda Elektrik Vergisi de federal hükümetin gelirlerindedir. Buna karşılık Almanya'da, elektrik üzerinde bir de belediyeler için gelir kaynağı teşkil eden ve adına "İmtiyaz Resmi (*Konzessionsabgabe*)" denilen başka bir yasal yükümlülük daha söz konusudur. "Enerji Endüstrisi Kanunu (*Energiewirtschaftsgesetz*)" § 48 Abs. 1'e göre İmtiyaz Resmi, belediye sınırları içerisinde tüketicilere enerji (elektrik ve doğal gaz) temin eden hatların geçirilmesi ve işletilmesi için kamuya açık yollardan yararlanma imtiyazı karşılığında alınan bir ücrettir. Detayları "İmtiyaz Resmi Yönetmeliğinde (*Konzessionsabgabenverordnung* vom 9. Januar 1992, BGBl. I S. 12, 407)" düzenlenmektedir. İmtiyaz Resmi, bir belediye geliri olarak düzenlenmesi münasebetiyle ülkemizdeki ETV'ye bu yönüyle benzerlik gösterse de, Almanya'da mâlî hukuk (vergi hukuku) anlamında bir yasal yükümlülük sayılmamaktadır. İmtiyaz Resmi, Alman hukukunda belediyeler ile elektrik ve doğal gaz şebeke işletmecileri arasında imzalanan imtiyaz sözleşmeleri gereğince alınan "özel hukuk hükümlerine tâbi bir ücret (*privatrechtliches Entgelt*)" olarak nitelendirilmektir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Matthias Albrecht, "Kommunale Wegerechte, Konzessionsverträge, Stromnetzübernahmen," in *Recht der Energiewirtschaft*, Hrsg. Jens-Peter Schneider, und Christian Theobald, 4. Auflage, (München: Verlag C. H. Beck, 2013), § 9 Rn. 193. Gerek konusu, gerek amacı, gerekse niteliği ve muhtevası itibarıyla ülkemizdeki ETV'den farklı bir düzenleme rejimine tâbi olan İmtiyaz Resmi, makalemizde ETV ile mukayese edilmemiş; bunun yerine ETV, kendisine oldukça benzerlik gösteren Alman Elektrik Vergisi ile kıyas edilmiştir.

I. GENEL OLARAK

Elektrik tüketimi üzerine özel bir yasal yükümlülük getirilmesi ilk defa, 14.01.1943 tarihli ve 4375 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanununa Ek Kanun⁸ hükümleriyle olmuştur. Anılan Kanunun 1. maddesinin (b) bendi hükmünde belediye sınırları içerisinde tüketilen elektriğin beher kilovatından⁹ kullanım amacına göre en çok iki veya bir kuruluş olmak üzere “belediye hissesi” alınabileceği düzenlenmiştir.¹⁰ Burada getirilen yasal yükümlülük, vergi olarak adlandırılmamış, belediyelere gelir olmak üzere adına belediye hissesi denmiştir.

Daha sonra mezkûr Kanunun yerini alan 01.07.1948 tarihli ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda¹¹ ise konu, Kanunun 6. maddesinde, yine önceki Kanundaki esaslara göre ve aynı tutarda olmak üzere “belediye resmi” olarak düzenlenmiştir.¹²

⁸ RG. 21.01.1943, S. 5310.

⁹ Kanunda ölçü birimi olarak kilovat (kW) ifadesine yer verilmiştir. Hükmün maksadı elektrik kapasitesine değil, elektrik enerjisine yönelik bir yasal yükümlülük doğurmak olduğundan, burada ölçü birimi olarak kilovatsaat (kWh) kullanılması gerekirdi.

¹⁰ Anılan hüküm şu şekildedir:

“Belediye sınırları içinde işliyen muayyen tarifeli bütün nakil vasıtaları bilet bedelleriyle elektrik, havagazı ve telefon tarifelerine belediye meclislerinin kararı ve İcra Vekilleri Heyetinin tasvibiyle aşağıdaki miktar ve nispetleri aşmamak üzere belediye hissesi olarak zamlar yapılabilir:

(b) Belediye sınırları içinde sarf ve istihlâk edilen elektriğin beher kilovatına ve havagazının beher metre mikâbına en çok iki kuruluş (Muharrik kuvvet olarak sarfolunan elektriğin beher kilovatına en çok bir kuruluş).”

¹¹ RG. 09.07.1948, S. 6953.

¹² Resim, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödemedir. Bkz. Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2005), 136.

1981 yılına gelindiğinde ise 5237 sayılı Kanun, yerini bugün de hâlâ yürürlükte olan 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı BGK'ya bırakmıştır.¹³ Elektrik üzerine konan yasal yükümlülük, Kanunun 34-39 maddeleri arasında bu defa bir “vergi” olarak, “Elektrik Tüketim Vergisi” adıyla düzenlenmiştir. Kanunun anılan hükümlerinde 2008 yılında 5784 sayılı Kanunla çok sınırlı bir değişiklik yapılmış ise de, Kanun hükümlerinin temel kurgusu ilk kabul edildiği 80’li yıllardaki elektrik piyasasının şartlarını yansıtmaya devam etmektedir.¹⁴

2464 sayılı BGK verginin konusunu “elektrik tüketimi” olarak belirlemiştir (m. 34). Verginin mükellefi, “elektrik tüketicisi” olarak; verginin sorumlusu ise “elektrik enerjisini tedarik eden kuruluş” olarak düzenlenmiştir (m. 35). Verginin matrahı “elektrik enerjisi satış bedeli” olarak belirlenmiş (m. 37); verginin oranı ise elektriğin tüketim amacına göre % 5 ve % 1 olarak tespit edilmiştir (m. 38). Kanun aynı zamanda elektriğin belirli alanlardaki tüketimini vergi dışı bırakmak için bazı vergi istisnaları düzenlemiştir (m. 36). Son olarak verginin alacaklısının ve dolayısıyla vergi beyannamesinin verileceği ve verginin ödeneceği yerin, sınırları ve mücavir alanı içerisinde elektrik tüketimi yapılan belediye olduğu düzenlenmiştir (m. 39).

ETV, belediyelerin vergi gelirleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu anlamda Hazine ve Maliye Bakanlığının Mahallî İdareler Bütçe İstatistikleri’nden elde edilen verilere göre belediyelerin Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergi Gelirleri ve

¹³ RG. 29.05.1981, S. 17354.

¹⁴ Bunun dışında Kanunun ETV’ye ilişkin hükümlerinde bir de 2009 yılında, 5828 sayılı 2009 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu ve akabinde 5917 sayılı Kanunla bir değişiklik öngörülmüş, belediyelerin gelir kaynaklarından olan ETV gelirleri anılan düzenlemelerle sadece 2009 yılına mahsus olmak üzere merkezî bütçeye yönlendirilmiştir. Bkz. 2464 sayılı Kanun, geçici m. 6.

bunların belediyelerin toplam mahallî idare vergi gelirleri içerisindeki payı yıllar itibarıyla aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: ETV ve HTV’nin Belediyelerin Vergi Gelirleri İçindeki Yeri

Yıl	Toplam Mahallî Vergi Gelirleri (Bin TL)	ETV + HTV Gelirleri (Bin TL)	Oran (%)
2007	3.690.832	431.816	11,6
2008	4.190.482	544.540	12,9
2009	3.776.080	8.244	0,2
2010	5.904.388	750.126	12,7
2011	6.901.489	741.312	10,7
2012	7.249.848	918.072	12,6
2013	8.213.046	1.100.078	13,3
2014	9.291.679	1.132.109	12,1
2015	10.852.895	1.307.194	12,0
2016	12.243.842	1.177.003	9,6
2017	13.237.799	1.265.951	9,5
2018	14.507.159	1.592.837	10,9
2019	15.715.805	2.249.966	14,3

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı¹⁵

Tablo 1’de yer alan verilere göre, ETV ve HTV’lerin belediyelerin mahallî idare vergi gelirleri içerisindeki oranı ortalama %12-13 arasında değişmektedir.¹⁶ Ülkemizde havagazi

¹⁵ <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>.

¹⁶ Mahallî idare vergileri; bina vergisi, arsa vergisi, arazi vergisi, çevre temizlik vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve hava gazı tüketim vergisi, eğlence vergisi, yangın sigortası vergisi, ilân ve reklam vergilerinden

tüketimi artık çok sınırlı alanlarda söz konusu olduğundan, bu oranın çok büyük ölçüde ETV gelirlerini işaret ettiğini söylemek yanlış olmaz. 2009 yılındaki düşüş ise o yılki ETV ve HTV gelirlerinin merkezî bütçeye yönlendirilmesinden kaynaklanmaktadır.

Görüldüğü üzere, ETV belediyeler için azımsanamayacak derece önemli bir gelir kaynağı teşkil etmektedir.

II. VERGİNİN KONUSU VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

A. Verginin Konusu

Vergi konusu kavramı, verginin üzerine konulduğu, doğrudan veya dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadî unsuru ifade etmektedir.¹⁷ ETV’de verginin konusu 2464 sayılı BGK’nın “Konu” başlıklı 34. maddesinde belirlenmiştir: “Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik tüketimi, Elektrik Tüketim Vergisine tabidir.” Buna göre ETV’nin konusunu, belediye sınırları ve mücavir alanları içerisinde elektrik tüketilmesi oluşturmaktadır.

Şu hâlde ETV’de verginin konusu, elektrik tüketimidir. Elektriğin tüketilmeden evvel el değiştirmesi durumlarında ETV doğmaz. Bu anlamda elektriğin toptan satış seviyesindeki ticareti, yani elektriğin tekrar satışı için satış işlemleri ETV’ye tâbi değildir. Aynı şekilde, elektriğin nakli sırasında şebekede oluşan teknik kayıplar için de ETV söz konusu olmaz. Zira elektriğin şebeke üzerinden bir yerden bir yere nakli sırasında kaçınılmaz olarak ortaya çıkan teknik kayıplar tüketime konu

oluşmaktadır. Yukarıdaki tabloda gösterilen toplam mahallî idare vergi gelirleri rakamlarına; bina inşaat harcı, işgal harcı, yapı kullanma izni harcı gibi 2464 sayılı Kanunda düzenlenen harç gelirleri de dâhildir.

¹⁷ Akdoğan, *Maliye*, 136.

edilemez.¹⁸ Teknik olmayan kayıplarda, yani elektrik kaçakçılığında ise tüketim vardır. Kaçak elektrik tüketimi tespit edilip buna ilişkin olarak kaçak tahakkuku yapıldığında ETV de doğmaktadır.¹⁹ Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 9, f. 2'ye göre, "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz".

Diğer taraftan kanun koyucu her türlü elektrik tüketimini değil, belediye sınırları ve mücavir alanları içerisindeki elektrik tüketimini vergilendirmiştir. Belediye sınırları, kanun hükümlerindeki esaslara göre yetkili makamlarca belirlenir. Mücavir alan sınırı ise belediye sınırlarının dışında, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti altına verilmiş olan sınırdır.

B. Vergiyi Doğuran Olay

213 sayılı VUK m. 19, f. 1'deki "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." hükmüyle verginin nasıl

¹⁸ Wolfgang Danner und Christian Theobald, *Energierrecht*, Kommentar, Band 3, (München: Verlag C. H. Beck, 2019), Rn. 43.

¹⁹ "Somut olaya gelince, davacı taraf davalının abone olmaksızın kaçak elektrik kullandığını öne sürmüştür. Mahkemece zarar yönünden bilirkişi incelemesi yaptırılmış, uzman bilirkişi tarafından düzenlenen raporda, davalı tarafın kullandığı kaçak elektrik bedeli tarife hükümlerine göre KDV ve BTV ilave edilmeden hesaplanmış, mahkemece de benimsenen bu bilirkişi raporu doğrultusunda hüküm kurulmuştur. Davalı tarafın abone olmaksızın davacı idare tarafından sunulan elektrik enerjisinden yararlandığı gözetildiğinde, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre KDV matrahına dâhil olan enerji dağıtım hizmet bedelinin KDV ve BTV'sinden sorumlu olacağı kuşkusuzdur. Yetersiz bilirkişi raporu benimsenerek yasal düzenlemelere aykırı hüküm verilemez (Yar. 7. HD, E.2010/1189, K.2010/2709, 04.05.2010)." Aynı yönde bkz. Yar. 3. HD, E.2013/14517, K.2013/13002, 19.09.2013; Yar. 3. HD, E.2014/9628, K.2015/2564, 19.02.2015, (Erişim Tarihi: Aralık 10, 2019, www.kazanci.com).

doğduğu tarif edilmiştir. Buna göre vergiyi doğuran olay kavramı, vergi mükellefiyeti doğuran bir olay veya hukukî durumu ifade eder.

Doktrinde vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ile verginin konusu arasında vergi kanunlarının düzenlediği türden bir hukukî ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır.²⁰ Bu anlamda, vergiyi doğuran olay kavramı, vergi konusu kavramından farklı bir anlama sahip ise de bu iki kavramın mevzuatta ve uygulamada bazen birbiri yerine kullanıldığı ve karıştırıldığı görülmektedir.²¹

Benzer bir karışıklık ETV'de de söz konusudur. 2464 sayılı BGK, ETV'de vergiyi doğuran olayı açık bir biçimde düzenlememiştir. Bu durumda ilk bakışta verginin konusu düzenleyen hükmün (m. 34), vergiyi doğuran olayı da düzenlediği düşünülebilir. Ancak Kanunun ETV'ye ilişkin tüm hükümleri sistematik olarak ele alındığında, Kanunda "elektrik tüketimi" olarak düzenlenen vergi konusunun, aynı zamanda vergiyi doğuran olay olarak kabulü pek mümkün gözükmemektedir.

Gerçekten Kanunun vergi sorumlusunu düzenleyen m. 35, f. 2'deki "20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar." hükmü, verginin sorumlusu olarak düzenlenen şahsın sorumluluğunu, verginin, vergi mükellefinden tahsiline bağlamaktadır.

²⁰ Yıldırım Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, Doktora Tezi, (İzmir: 2013), 16.

²¹ Bu konuda bkz. Taylar, *Vergiyi Doğuran Olay*, 146-147; Metehan Topsakal, *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*, Doktora Tezi (İstanbul: 2007), 25.

Ayrıca Kanunun "Beyan ve ödeme" başlıklı 39. maddesindeki "Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takibeden ayın 20 nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Elektrik ve havagazı işleri bütçesi içinde yer alan belediyeler bu hükümden müstesnadır." hükmü de aynı hususu teyit etmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin özelgesinde, "Bu itibarla, elektrik ve havagazı tüketim vergisi sorumluları, tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takip eden ayın 20nci günü akşamına kadar ... beyan etmek ve bu süre içinde ödemekle yükümlüdürler. Elektrik ve havagazı tüketim vergisi beyannamesinin "Verginin Hesaplanmasına İlişkin Bildirim" bölümünde yer alan bedellerin, tahsil edilen bedeller olarak dikkate alınması gerekeceği tabiidir." denilmektedir.²² Buradan da vergi sorumlusunun (tedarikçinin) beyanname verme yükümlülüğünün, vergiyi, vergi mükellefinden (tüketiciden) tahsil etmesiyle başlayacağı anlaşılmaktadır.

Kanun m. 35, f. 2 ve m. 39 hükümleri karşısında vergiyi doğuran olayın, verginin konusu oluşturan "elektrik tüketimi" fiili ile aynı olduğu kabul edilirse, tüketicinin elektriği tüketmesiyle vergi mükellefiyeti doğduğu hâlde, bu tüketimin karşılığını oluşturan satış bedelinin herhangi bir nedenle tahsil edilemediği durumlarda verginin beyanı ve ödenmesi mümkün olmayacaktır. Bu durumda ise, örneğin verginin mükellefi olan tüketicinin mazur görülebilir sebeplerle²³ dahi elektrik faturasını geç ödemesi durumunda, vergi mükellefi tüketicinin vergi

²² 20.01.2009 tarihli ve 6160 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Şubat 10, 2020, <https://www.gib.gov.tr/node/98571>.

²³ Örneğin tüketici faturasını içinde bulunduğu maddî şartlar nedeniyle ödeyememiş olabilir.

ziyanına neden olabileceği ve bu nedenle yaptırma tâbi tutulabileceği gibi bir durum ortaya çıkacaktır.²⁴ Vergi mükellefi tüketicinin, borç ilişkisinin ihlali olarak nitelendirilebilecek basit bir davranışı nedeniyle bir vergi cezasına tâbi tutulmasının hakkaniyete uygun düşmeyeceği açıktır. Bu sonucu önlemek için vergiyi doğuran olayın, Kanunun 35 ve 39. maddeleri hükümlerinden çıkan anlama göre belirlenmesi gerekir.

Bu çerçevede ETV'de vergiyi doğuran olayın, verginin, vergi sorumlusu tarafından elektriği tüketen vergi mükellefinden tahsil edilmesi olarak kabulü daha makul ve amaca uygun gözükmektedir. Bu sonuca göre, tüketicinin elektrik tedarik eden kuruluşa satış bedelini kısmen ifası hâlinde, verginin de sadece tahsil edilen kısım için doğduğunu kabul etmek gerekir.

C. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

2464 sayılı BGK'da verginin konusu "elektrik tüketimi" olarak belirlenmiş, vergiyi doğuran olayın ise "elektriğin satışı ve satış bedeliyle birlikte verginin tahsili" olarak belirlenmiş olması çelişkili bir durum ortaya çıkarmaktadır. Kanunun verginin konusunu düzenleyen "Konu" başlıklı 34. maddesi, ETV'nin konusunu, herhangi bir satış işlemi neticesinde gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın "elektrik tüketimi" olarak belirlemiştir. Oysa Kanunun 35 ve 39. maddeleri, ETV'nin doğumunu, ortada bir elektrik satış işlemi bulunmasına ve bu satıştan doğan bedelin ve verginin, vergi sorumlusu tarafından tahsil edilmesine bağlamış gözükmektedir. Kanunun bu hükümleri birbiriyle çelişki

²⁴ Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK m. 341, f. 1).

içerisindedir. Kanun hükümleri arasındaki bu çelişkinin giderilmesine ihtiyaç vardır.

Vergi konusunun “elektrik tüketimi” olarak belirlenmesi ve verginin adının dahi “elektrik tüketim vergisi” olarak konulmuş olmasına rağmen, vergiyi doğuran olayın satış ve tahsil şartına bağlanması, vergi tabanını daraltan bir faktördür. Elektrik piyasası son yıllarda, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de büyük bir dönüşüm içerisindedir. Elektrik şebekelerinin tasarımı, önceki yıllarda merkezî bir yaklaşımla belirlenirken, günümüzde giderek artan ölçüde adem-i merkeziyetçi bir yaklaşım öne çıkmaktadır. Önceleri elektriğin büyük ölçekli üretim santrallerinde üretilip iletim ve dağıtım tesisleri vasıtasıyla tüketicilere ulaştırılması genel kabul görünürken; günümüzde, tüketim tesisleri nerede bulunuyorsa üretim tesislerinin de oralarda kurularak elektrik ihtiyacının mahallinde giderilmesi şeklinde bir yaklaşım yaygınlık kazanmaktadır. Buna göre eskiden sadece elektrik tüketicisi sayılan kişiler, tüketim tesislerinin (evlerinin, fabrikaların vs.) yanında kendi ihtiyaçlarını karşılayacak ölçüde üretim tesisleri (mesela güneş paneli, gaz türbini vs.) kurarak kendi elektriklerini kendileri üretir hâle gelmektedir.²⁵ Bu tip durumlarda, kişinin kendi elektriğini kendi üretmesi işleminde herhangi bir satış işlemi söz konusu olmadığından, buradaki tüketimlerin vergilendirilememesi gibi sonuç ortaya çıkmaktadır. Elektrik piyasasında giderek yaygınlık kazanan bu adem-i merkeziyetçi yaklaşım, ETV’de vergi gelirlerini ciddi boyutlarda azaltacak sonuçlar doğurabilecektir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın satış işlemi ve tahsil şartına bağlanması uygun görülmemektedir.

²⁵ Damián Laloux and Michel Rivier, “Technology and Operation of Electric Power Systems,” in *Regulation of the Power Sector*, ed. Ignacio J. Pérez Arriaga, (London: Springer-Verlag, 2013), 20.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergiyi doğuran olayın, tahsil şartına bağlanmış olması uygulamada verginin yönetimi ve denetimi noktasında da bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Verginin doğumunun tahsil olayına bağlanması esasen vergi sorumluları lehine bir durumdur. Buna göre vergi sorumlusu tedarikçi, sattığı elektrik enerjisinin bedelini ve buna tekabül eden vergiyi tahsil etmedikçe vergi dairesine karşı sorumluluğu başlamayacaktır. Ancak vergi sorumluları lehine gibi görünen bu durum, ETV’de verginin yönetimi ve denetiminde bazı sorunlara neden olabilmektedir. Vergi alacaklısı belediyelerin denetim yetkilerinin sınırlı olduğu bilinmektedir.²⁶ Bu konuda sınırlı yetkilere sahip belediyelerin, vergi sorumlularının vergiyi, vergi yükümlülerinden tahsil edip etmediklerini denetmeleri çok güçtür.²⁷ Vergiyi doğuran olayın yeniden belirlenmesi buradaki sorunları gidermek bakımından da gereklidir.

Diğer taraftan verginin doğumu, satış ve tahsil şartına bağlandığında, verginin matrahının belirlenmesi noktasında da ciddi sorunlar yaşanmaktadır.²⁸

Şu hâlde, 2464 sayılı BGK’daki vergi konusu ve vergiyi doğuran olayı düzenleyen hükümler arasındaki uyumsuzluğun

²⁶ Ülkü Anıkboğa, “Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi,” *Maliye Dergisi* 168, no. 1 (2015): 13; Bilge Hakan Agun ve Fatih Çavdar, “Belediyelerde Vergi İnceleme Yetkisi: Olmalı Mı? Bir Öneri,” iç. *II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresi, Bildirimi Tam Metin Kitabı C. 2*, ed. Haşim Akça, (Ankara: Akademisyen Kitapevi, 2018), 152.

²⁷ Nitekim örneğin katma değer vergisi bakımından elektrik vb. ürünlerde vergiyi doğuran olay, satış bedelinin tahsiline bağlanmamıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun konuya ilişkin 10. maddesinin (g) bendine göre, “Vergiyi doğuran olay; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi anında meydana gelir.”

²⁸ Bu konuda bkz. aşa. IV.C.

giderilmesine ve vergiyi doğuran olayın herhangi bir satış ve tahsil şartına bağlanmaksızın yeniden belirlenmesine ihtiyaç olduğu görülmektedir. Bu anlamda, özellikle yukarıda izahı yapılan elektrik piyasalarındaki adem-i merkezietçi yaklaşımın getirdiği vergisel sorunları çözmek adına, vergiyi doğuran olayın “elektrik tüketimi” fiili olarak belirlenmesi uygun olacaktır.²⁹

Nitekim Alman kanun koyucusu da StomStG’de benzer bir yaklaşım izlemiş ve verginin doğumunu, “elektriğin tüketilmesi” fiili ile aynı anlamda olmak üzere tüketicinin elektrik şebekesinden “elektrik çekmesi” olayına bağlamıştır. StomStG § 5 Abs. 1’de vergiyi doğuran olay şu şekilde tarif edilmiştir: “Vergi, vergi bölgesinde mukim tedarikçinin sağladığı elektriğin, vergi bölgesindeki tüketici tarafından elektrik şebekesinden çekilmesi veya tedarikçinin elektrik şebekesinden öztüketimi için elektrik çekmesiyle doğar. Otoproduktörler bakımından vergi, birinci cümle saklı kalmak kaydıyla, elektriğin vergi bölgesi içinde öztüketim amacıyla çekilmesiyle doğar.”

Kanunda kullanılan “elektrik çekme (*Entnahme von Strom*)” kavramının tanımı Kanunda veya gerekçesinde yapılmamıştır. Ancak doktrin ve uygulamada elektrik çekme kavramının, elektriğin tüketimine yönelik dışarıdan fark edilebilir açık bir

²⁹ Yukarıdaki başlıkta (II.B.), Kanunun mevcut hükümleri nazara alınarak “elektrik tüketimi” fiilinin, vergiyi doğuran olay sayılmayacağı ifade edilmişti. Bu yapılırken, Kanunun mer’i hükümlerine göre amaca uygun bir çözüm üretilmek istenmiştir. Burada getirdiğimiz önerinin, yukarıda (II.B.) yaptığımız bu açıklama ile çeliştiği düşünülmemelidir. Zira burada artık olmasa gereken hukuk anlamında (*de lege feranda*) bir çözüm önerisi sunulmakta ve bu öneriyle birlikte, aşağıdaki kısımlarda da Kanunun diğer maddelerinde bununla uyumlu olacak şekilde değişiklik önerileri getirilmektedir.

iradeyi ifade ettiği kabul edilmektedir.³⁰ Dolayısıyla burada verginin doğumunun bağlandığı elektrik çekmek fiili elektrik tüketmekle eş anlamlıdır.

Verginin, tedarikçinin sağladığı elektriğin tüketici tarafından şebekeden çekilmesiyle (tüketilmesiyle) doğacağı belirtildikten sonra, Alman kanun koyucusunun tedarikçinin kendi tüketimi (öztüketimi) için şebekeden çektiği elektrik için de vergi doğacağını düzenlemiş olması dikkat çekicidir. Elektrik tedarikçilerinin kimi zaman elektrik tedariği dışında başka faaliyetleri de (örneğin inşaat, turizm, hastane işletmeciliği gibi) olabilmektedir. Bu durumdaki tedarikçiler kendilerine ait bu türden tüketim tesislerinin ihtiyacı olan elektrik enerjisini, araya başka bir tedarikçi girmeksizin örneğin kendi üretim tesislerinde üretmek suretiyle elde edebildiklerinden, burada tedarikçi ve tüketici sıfatı aynı şahısta birleşebilmekte ve bir tedarikçi-tüketici ilişkisinin varlığı noktasında tereddüt yaşanabilmektedir. Bu nedenle Alman kanun koyucusu bu noktada yaşanabilecek tereddütleri baştan önlemek için, tedarikçilerin ve otoprodüktörlerin³¹ öztüketimine yönelik çekişlerinin -bu çekişler kendi üretimlerinden sağlanıyor olsa bile- vergiye tâbi olduğunu düzenlemiştir.³²

Kanaatimizce Alman kanun koyucusunun bu yaklaşımı isabetlidir. 2464 sayılı BGK'nın verginin konusunu ve vergiyi doğuran olayı düzenleyen hükümlerinin bu doğrultuda yeniden düzenlenmesi uygun olacaktır. Buna göre vergiyi doğuran olay,

³⁰ B. Khazzoum, C. Kudla, und R. Reuter, *Energie und Steuern, Energie- und Stromsteuerrecht in der Praxis*, (Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011), § 2 Rn. 70-71.

³¹ "Otoprodüktör (*Eigenerzeuger*)" kavramı, "öztüketim (*Selbstverbrauch*)" ihtiyacı için elektrik üreten kimseleri ifade etmektedir (StomStG § 5 N. 2). Bu konuda ayrıca bkz. aşa. III.B.2.a.

³² Matthias Bongartz et al., *Kommentar zum Energiesteuerrecht, Energisteuer, Stromsteuer, Zollltarif und Nebengesetze*, (München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2019), StromStG § 2 Rn. 15-17.

satış veya tahsil gibi bir şeyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan “elektriğin tüketimi”ne bağlanmalıdır. Keza tedarikçi ve tüketici sıfatının aynı şahısta birleştiği durumlara ilişkin herhangi bir tereddüt oluşmasına meydan vermemek için elektrik tedarik eden kuruluşların öztüketimleri de ayrıca düzenlenmeli ve bunun da vergiyi doğuran bir olay olduğu belirtilmelidir. Vergiyi doğuran olay bu şekilde düzenlenirken, verginin konusu da doğrudan verginin kaynağını oluşturan iktisadî unsurunu ifade edecek şekilde yeniden belirlenmelidir. İlgili hükümler şu şekilde düzenlenebilir:

“Vergi konusu ve vergiyi doğuran olay

(1) *Elektrik tüketim vergisinin konusu elektriktir.*

(2) *Vergi, elektrik tedarik eden kuruluşun sağladığı elektriğin, tüketici tarafından tüketilmesi veya bu kuruluşun kendi üretim tesisinde ürettiği veya şebekeden çektiği elektriği öztüketimi için kullanmasıyla doğar.”*

III. VERGİ MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU

A. Vergi Mükellefi

213 sayılı VUK m. 8, f. 1’de vergi mükellefi, “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.” diye tanımlanmıştır. Buna göre vergi mükellefi, verginin borçlusudur.

2464 sayılı BGK m. 35, f. 1’de “Elektrik ve Havagazı tüketenler, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükelleftirler.” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre ETV’de vergi mükellefinin, elektrik enerjisini tüketen “tüketiciler” olduğu anlaşılmaktadır. Tüketici kavramı, elektrik piyasasını düzenleyen 14.03.2013 tarihli 6446 Elektrik Piyasası Kanununda Kanunda, “Tüketici: Elektriği kendi kullanımı için alan kişiyi ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır (m. 3). Bu anlamda, tüketici sıfatının kazanılması bakımından elektriğin kullanım amacının

bir önemi yoktur. Her ne amaca yönelik olursa olsun, elektrik tüketimi tüketiciyi vergi mükellefi yapmaktadır. Elektriğin kullanım amacı, vergi oranının tespiti ve vergi kolaylıklarının uygulanıp uygulanmayacağı bakımından önem taşısa da, vergi mükellefiyetinin doğumu bakımdan bir ehemmiyet arz etmemektedir.

Diğer taraftan BGK m. 35, f. 2’de ise “20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar. Organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluş öder.” hükmüne yer verilmiştir. Anılan hükümde organize sanayi bölgelerinde (OSB) tüketilen elektrik için özel bir hüküm sevk edilerek, burada vergi sorumlusunun organize sanayi bölgelerine elektriği temin eden kuruluş olduğu düzenlenmiştir. Her ne kadar hükümde konu, vergi sorumlusunun tespiti yönüyle ele alınmışsa da, bu hükmün konuluş sebebi OSB’lerin özel statüde bir “tüketici” olmalarıdır. 6446 sayılı Kanun m. 13., f. 6’daki hükme göre, “Organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği, katılımcılarının elektrik ihtiyacını karşılamak amacıyla tüketim miktarına bakılmaksızın serbest tüketici sayılır.” Bu hüküm OSB’yi bir bütün olarak tek başına (tedarikçisini seçme hakkına sahip) bir tüketici saymaktadır. Bu durumda OSB’de tüketilen elektrik bakımından vergi mükellefi OSB tüzel kişiliği, vergi sorumlusu ise OSB’nin tedarikçisi olacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki, OSB’nin tüm katılımcılarını içerisine alacak şekilde tek bir tüketici olarak kabulü, OSB içerisindeki katılımcının bağımsız hareket ederek başka bir tedarikçiden elektrik almasına mani değildir. OSB içerisindeki serbest tüketici sıfatını haiz her bir katılımcı, tedarikçisini seçme hakkını kullanarak OSB’nin tedarikçisinden farklı bir tedarikçiden münferiden elektrik enerjisi alma hakkına sahiptir. Böyle bir ihtimalde, vergi

mükellefi katılımcının kendisi, vergi sorumlusu ise bu katılımcıya elektrik enerjisi sağlayan tedarikçi olacaktır.

B. Vergi Sorumlusu

213 sayılı VUK m. 8, f. 1’de vergi sorumlusu, “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” diye tanımlanmıştır. Buna göre vergi sorumlusunu, vergiyi mükelleften tahsil ederek vergi dairesine yatıran kişi olarak kabul edebiliriz.

2464 sayılı BGK m. 35, f. 2’de “20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar. Organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluş öder.” hükmüne yer verilmiştir.

Anılan hükmün birinci cümlesinden, ETV’de vergi sorumlusunun 4628 sayılı Kanuna göre elektrik enerjisini tedarik eden kuruluşlar olduğu anlaşılmaktadır. Hükmün OSB’lere ilişkin ikinci cümlesi de esasen bunu teyit etmekte, OSB’nin bir bütün olarak tek bir tüketici gibi davrandığı durumlarda vergi sorumlusunun OSB’ye enerji tedarik eden kuruluş olduğunu düzenlemektedir.

Buna göre ETV’de vergi sorumlusu, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden kuruluşlardır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, 2464 sayılı BGK’nın burada atıf yaptığı 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununun yerini, 14.03.2013 tarihli ve 6446 sayılı yeni Elektrik Piyasası Kanunu almıştır.³³ Bu nedenle, vergi sorumlularının

³³ RG. 30.03.2013, S. 28603. 6446 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 4628 sayılı Kanun tamamen ilga edilmemiş, sadece piyasaya ilişkin

çevresi belirlenirken, mülga ve mer'î iki kanunun hükümleri de birlikte göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergi sorumlularının çevresi aşağıda alt başlıklar hâlinde incelenmiştir. Bunun yanı sıra, vergi sorumluları arasında yer almayan şahıslara ilişkin özel durumlar da aşağıda ayrı bir başlık altında irdelenmiştir.

1. Vergi Sorumlularının Çevresi

a. Üretim, Tedarik ve Dağıtım Şirketleri

2464 sayılı BGK'nın "vergi sorumlusu" kavramıyla ilgili olarak atf yaptığı 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununda, "elektrik enerjisini tedarik eden kuruluşlar"ın tümünü karşılayan tek bir ortak kavram bulunmamaktadır. Bununla birlikte, 4628 sayılı Kanunda geçen "tedarikçi" kavramı, "elektrik enerjisini tedarik eden kuruluşların" önemli bir kısmını ihtiva etmektedir. 4628 sayılı Kanunda bu kavram, "Tedarikçi: Elektrik enerjisi ve/veya kapasite sağlayan üretim şirketleri, otoprodüktörler, otoprodüktör grupları, toptan satış şirketleri ve perakende satış lisansına sahip şirketleri, ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır (m. 1, f. 3, b. 18). Burada üretim şirketleri ile esas itibarıyla üretim şirketi özelliği gösteren otoprodüktörler ve otoprodüktör gruplarının, toptan satış şirketlerinin ve perakende satış lisansına sahip dağıtım şirketlerinin tedarikçi sayıldığı görülmektedir. Buna göre burada sayılan üretim, toptan satış ve dağıtım şirketlerinin tüketicilere sağladıkları elektrik enerjisi yönünden vergi sorumlusu sıfatını haiz olduğu anlaşılmaktadır.

hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun teşkilat kanunu olarak varlığını sürdürmekte olup Kanunun adı da "Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" şeklinde değiştirilmiştir.

4628 sayılı Kanunun yerini alan 6446 sayılı Kanunda da konuya ilişkin olarak “tedarikçi” kavramı kullanılmış ise de 6446 sayılı Kanun, selefının öngördüğü piyasa yapısında önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Buna bağlı olarak 6446 sayılı Kanunun “tedarikçi” olarak tanımladığı kişiler çevresi de değişmiştir. 6446 sayılı Kanun tedarikçi kavramını, “*Tedarikçi: elektrik enerjisi ve/veya kapasite sağlayan üretim şirketleri ile tedarik lisansına sahip şirketi, ifade eder.*” şeklinde tanımlamıştır (m. 3, f. 1, b. gg). Buna göre 6446 sayılı Kanunda elektrik tedarikçisi olarak sayılan üretim lisansına sahip üretim şirketleri ile tedarik lisansına sahip tedarik şirketleri, 2464 sayılı Kanunun vergi sorumlusu olarak kabul ettiği elektrik enerjisi tedarik eden kuruluşlar arasında yer almaktadır.

6446 sayılı Kanunun konumuz bakımından, selefi 4628 sayılı Kanundan farklı olarak getirdiği en önemli yenilik, dağıtım ve tedarik faaliyetlerinin ayrı şirketler altında yürütülmesini öngören “hukukî ayrıştırma” uygulamasını hayata geçirmiş olması ve bu uygulamanın ayrıntılarını düzenlemesidir. Yeni Kanun, elektriğin 36 kV ve altı gerilim seviyesi üzerinden nakli faaliyetini ifade eden “dağıtım faaliyetleri” ile tüketicilere elektrik satışına yönelik “tedarik faaliyetleri”ni birbirinden ayıştırmış ve eskiden tek çatı altında “dağıtım şirketleri” tarafından yürütülebilen bu faaliyetlerin ancak farklı şirketlerce yürütülebileceğini öngörmüş ve bu faaliyetlerin kapsam ve sınırlarını çizmiştir. Bunun sonucunda, tüketicilere enerji sağlamaya yönelik tedarik faaliyetleri, tedarikçilerin (tedarik şirketleri ve üretim şirketleri) uhdesine bırakılmış, elektrik nakline yönelik faaliyetler dağıtım şirketinin sorumluluğuna verilmiştir. Bu yapılırken dağıtım faaliyetinde mündemiç olan ve fakat dağıtım şirketinin tüketiciyle tedarik faaliyeti benzeri bir ilişki kurmasını gerektiren genel aydınlatma (sokak aydınlatması) işleri ile kaçak elektrik tahakkukuna ilişkin işler dağıtım şirketinin sorumlulukları arasında sayılmıştır. Nitekim 6446 sayılı Kanun m. 9, f. 1’deki “Dağıtım şirketi, dağıtım faaliyeti dışında bir faaliyetle iştigal edemez. ... Genel

aydınlatma, dağıtım sistemi teknik ve teknik olmayan kayıplarını karşılamak amacıyla kullanılmak üzere elektrik enerjisi satın alınması... bu hükmün istisnasıdır." hükümleriyle bu hususa işaret olunmuştur. Bu bakımından, 6446 sayılı Kanun kapsamındaki genel aydınlatma işleri ile kaçak tüketim tespiti yapılarak tüketiciye tahakkuk ettirilen kaçak elektrik tüketimine ilişkin işler bakımından dağıtım şirketleri de 2464 sayılı Kanunun "vergi sorumlusu" olarak kabul ettiği "elektrik enerjisi tedarik eden kuruluşlar" arasında yer almaktadır.³⁴

b. İletim Şirketi

Ülkemizde elektrik iletim faaliyeti Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi (TEİAŞ) tarafından yerine getirilmektedir. TEİAŞ'ın temel fonksiyonu, elektriğin yüksek gerilimli hatlar (36 kV üzeri) üzerinden nakli faaliyetini yürütmektedir. Bu anlamda TEİAŞ'ın kural olarak elektrik enerjisi ticareti yapma imkânı olmadığı gibi, tüketicilere elektrik enerjisi satma yetkisi de yoktur. Bu nedenle TEİAŞ'ın prensip olarak ETV'nin doğumuna neden olabilecek bir faaliyeti yoktur.

Buna karşılık tıpkı dağıtım seviyesinde olduğu gibi, iletim seviyesinde de kaçak elektrik tüketimi söz konusu olabilir. Kaçak elektrik tüketimi daha ziyade dağıtım şirketlerinin sorumluluk alanındaki dağıtım bölgelerinde görülmekle birlikte, bu bölgelerin dışında iletim şirketinin sorumlu olduğu tesisler üzerinden de kaçak tüketiminin görülmesi mümkündür. Böyle bir durumda -kaçak elektrik kullanan tüketiciye tahakkuk ettirilen kaçak elektrik tüketimiyle sınırlı olmak üzere- bu tüketimden doğan ETV bakımından vergi sorumlusu TEİAŞ olacaktır.

³⁴ Kaçak elektrik tüketiminin vergilendirilmesi hakkında ayrıca bkz. yuk. II.A.

c. OSB'ler

Yukarıda OSB'lerin, özel statüde bir "tüketici" olmaları sebebiyle vergi mükellefi olduğu belirtilmiş ve bunlara sağlanan elektrik bakımından vergi sorumlusunun da OSB'ye elektrik tedarik eden kuruluş olduğu ifade edilmişti.³⁵ Ana kural bu olmakla birlikte, istisnâ bazı hâllerde OSB'lerin kendisinin de vergi sorumlusu olması mümkündür.

Bu anlamda kaçak elektrik tüketimleri için dağıtım şirketleri ve iletim şirketi hakkındaki esaslar dağıtım lisansı sahibi OSB'ler içinde de aynen geçerlidir. Buna göre OSB sınırları içerisindeki kaçak elektrik tüketimi söz konusu olduğunda, bu sınırlar içerisindeki dağıtım tesislerini işleten OSB ETV bakımından vergi sorumlusu olacaktır.

Bunun dışında gerek 4628 sayılı Kanunda (eski m. 2, f. 4. b. g) ve gerekse onun halefi 6446 sayılı yeni Kanununun 13. maddesinde, OSB'lere EPDK'dan üretim lisansı alarak üretim tesisi kurma ve burada ürettiği elektriği OSB katılımcılarına satma hakkı verilmiştir. Böyle bir ihtimalde üretim lisansı sahibi OSB tüzel kişiler, kendi üretim tesislerinde üreterek katılımcılarına sağladıkları elektrik enerjisi bakımından 2464 sayılı Kanuna göre "elektrik enerjisini tedarik eden kuruluş" olarak "vergi sorumlusu" sayılacaktır.

d. Lisanssız Üreticiler

Son olarak burada "lisanssız üreticilerin" vergi sorumlusu vasfının bulunup bulunmadığı da irdelenmelidir. Lisanssız üreticiler, 6446 sayılı Kanunun "Lisanssız yürütülebilecek

³⁵ Bkz. yuk. III.A.

faaliyetler” başlıklı 14. maddesinde düzenlenmiştir.³⁶ Anılan madde uyarınca, madde kapsamında yer alan üretim tesislerinin kurulması ve işletilmesi bakımından şirket kurma ve EPDK’dan lisans alma yükümlülükleri kaldırılmıştır. Lisanssız üretim tesislerinin ortak özelliği, bunların esas itibarıyla, bu tesisleri kuran ve işleten kişilerin öztüketim ihtiyacını karşılamaya yönelik tesisler olmasıdır. Bazı lisanssız üretim tesisleri için bu durum mutlak; yani sadece öztüketim amacıyla üretim yaparlar. Bunun dışında kalan lisanssız üretim tesislerinde ise üretilen elektriğin bir kısmı öztüketime yöneliktir; üretilen ihtiyaç fazlası elektrik ise bedeli mukabilinde veya bilâ-bedel

³⁶ Anılan maddede (m. 14) lisanssız olarak kurulabilecek üretim tesisleri şu şekilde sayılmıştır:

“(1) Lisans alma ve şirket kurma yükümlülüğünden muaf faaliyetler şunlardır:

- a) İmdat grupları ve iletim ya da dağıtım sistemiyle bağlantı tesis etmeyen üretim tesisi
- b) Kurulu gücü azami bir megavatlık yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisi
- c) Belediyelerin katı atık tesisleri ile arıtma tesisi çamurlarının bertarafında kullanılmak üzere kurulan elektrik üretim tesisi
- ç) Mikrokojenerasyon tesisleri ile Bakanlıkça belirlenecek verimlilik değerini sağlayan kojenerasyon tesislerinden Kurulca belirlenecek olan kategoride olanları
- d) Ürettiği enerjinin tamamını iletim veya dağıtım sistemine vermeden kullanan, üretimi ve tüketimi aynı ölçüm noktasında olan, yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisi
- e) ...
- f) Elektrik aboneliği Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne ait tarımsal sulama amaçlı tesislerin elektrik ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kurulu gücü tarımsal sulama tesisinin bağlantı anlaşmasındaki sözleşme gücü, birden fazla tesis için tesislerin sözleşme güçleri toplamı ile sınırlı olmak koşuluyla Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından kurulan ve işletilen yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisi.”

elektrik şebekesine verilir.³⁷ Bu şekilde şebekeye verilen elektrik, ilgili mevzuat hükümlerinin öngördüğü çerçevede tüketicilerinin kullanımına sunulmuş olur.

Lisansız üreticilerin ihtiyaç fazlası enerji olarak şebekeye verdikleri elektrik, mevzuatta belirlenen çerçeve içerisinde ilgili tedarikçilerce tüketicilerin kullanımına sunulduğu için, bu kapsamda tüketilen elektriğin vergilendirilmesi bakımından bir sorun yoktur. Söz konusu elektriği tüketiciye sunan tedarikçi, vergi sorumlusu sıfatıyla ETV'nin tahsilinden ve vergi dairesine yatırılmasından sorumlu olacaktır; lisanssız üreticinin bu kapsamda herhangi bir sorumluluğu söz konusu değildir. Ancak bunun dışında kalan, lisanssız üreticinin üretim öztüketim olarak kullandığı elektrik enerjisi bakımından vergi sorumlusunun lisanssız üreticinin kendisi olması gerekir. Bununla birlikte, söz konusu öztüketimlerinin vergilendirilmesinde, vergi matrahının belirlenmesi noktasında ciddi sorunlar vardır.³⁸

2. Özel Durumlar

a. Piyasa İşletmecisi

Elektrik piyasasındaki en önemli aktörlerden biri olan piyasa işletmecisi Enerji Piyasaları İşletme Anonim Şirketinin (EPIAŞ), ETV bakımından nasıl bir konuma sahip olduğu konusu da bu bahiste incelenmelidir.

EPIAŞ organize toptan satış piyasalarını işleten bir aktördür. Yönettiği piyasalar toptan satış piyasaları olduğundan, bu piyasalarda yapılan işlemler de esas itibarıyla toptan satış seviyesindedir. ETV ise elektriğin perakende satışı, yani tüketiciye satışı aşamasında doğduğu için EPIAŞ'ın yürüttüğü

³⁷ Lisanssız üreticilerin ürettikleri ihtiyaç fazlası enerjinin ne şekilde kullanılacağı, Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretim Yönetmeliği (RG. 12.05.2019, S. 30772) m. 24'te düzenlenmektedir.

³⁸ Bu konu hakkında bkz. aşağı. IV.C.

işlerin prensip olarak ETV ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Elektrik piyasasında tüketiciler elektrik enerjisi ihtiyaçlarını kural olarak perakende elektrik piyasasında faaliyet gösteren bir elektrik tedarikçisinden temin ederler.

Bununla birlikte, bazı tüketicilerin elektriklerini, doğrudan doğruya toptan satış piyasasından satın alma hakları da vardır. Bunlar, esas olarak kendi elektrik enerjisi ihtiyacını (örneğin fabrikasındaki elektrik ihtiyacını) karşılamak üzere elektrik üretimi yapan, bu itibarla “tüketici” vasfının yanında aynı zamanda “üretici” vasfına da sahip olan tüketicilerdir. Bu tüketicileri “otoprodüktör” olarak adlandırmak mümkündür.³⁹ Otoprodüktörler temelde kendi ihtiyaç duydukları elektrik enerjilerini, kendileri üretmek için kurulmuş ise de bunların zaman zaman elektrik şebekesinden enerji çektikleri bilinmektedir. Bu bazen, üretim tesislerinin bakım veya onarıma girmesi gibi teknik sebeplerden kaynaklandığı gibi, bazen de piyasa fiyatlarının daha uygun olması gibi ekonomik gerekçelere dayanmaktadır. Bunun dışında bazı otoprodüktörlerin üretim tesislerinin kapasitesi, kendilerine ait tüketim tesislerinin ihtiyacını karşılamaya yetmemekte, bu nedenle eksik kalan kısmı şebekeden çekmektedirler. İşte otoprodüktörlerin bu şekilde çeşitli mülahazalarla şebekeden enerji çekiyor olmaları karşısında, bunlara, araya başka herhangi bir tedarikçi

³⁹ “Otoprodüktör” kavramı buradaki anlamıyla 4628 sayılı eski Elektrik Piyasası Kanununda da geçmekteydi. Kanun bu faaliyet için EPDK’dan “otoprodüktör lisansı” alınmasını öngörmekteydi. 6446 sayılı yeni Kanun “otoprodüktör lisanslarını”, “üretim lisansına” dönüştürmüş ve bu lisans sahiplerini de tıpkı diğer üreticiler gibi “üretim şirketi” olarak adlandırmıştır. Dolayısıyla 6446 sayılı Kanunda otoprodüktörlük müessesesine yer verilmemiştir. Ancak bizim burada “otoprodüktör” olarak kullandığımız tabir, burada sözü edilen otoprodüktörlerle sınırlı değildir. Yukarıda kullanılan “otoprodüktör” tabiri, burada açıklanan tesisleri kapsadığı gibi, bunların dışında kalan kendi elektrik enerjisi ihtiyacını (örneğin evindeki veya fabrikasındaki elektrik ihtiyacını) karşılamak üzere elektrik üretimi yapan diğer kimseleri de kapsamaktadır.

girmeksizin, doğrudan doğruya toptan satış piyasasından satın alma imkânı verilmiştir. Bu özellikteki tüketicilere, şayet üretim lisansları da varsa, ihtiyaç duydukları elektrik enerjisini doğrudan doğruya toptan satış piyasasından, bu piyasaları işleten EPİAŞ'tan alma hakkı verilmiştir.

Bunların yanı sıra, EPİAŞ nezdinde elektrik ticareti yapan tedarikçilerin de bazen kendilerine ait tüketim tesislerini, örneğin işyerlerini, kendi portföylerine kaydederek EPİAŞ'ın işlettiği piyasalardan elektrik temin etmek suretiyle besledikleri bilinmektedir. Burada bir nevi, araya başka bir tedarikçi girmeksizin, doğrudan EPİAŞ'tan sağlanan enerjinin tüketimi söz konusu olmaktadır.

Burada bahsi geçen ve bir "tüketici gibi davranan" üretim lisansı sahibi otoprodüktörler ile tedarikçilerin, kendi tüketim tesislerinde kullanmak üzere, araya herhangi başka bir tedarikçi girmeksizin, doğrudan toptan satış piyasasından enerji temin edebiliyor olmaları, yapılan bu işlem bakımından ETV'deki "vergi sorumlusu"nun kim olacağı sorusunu ortaya çıkarmaktadır. 2464 sayılı BGK'da, "vergi sorumlusu"nun, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre "elektrik enerjisini tedarik eden kuruluşlar" olduğu belirtilmiştir (m. 35, f. 2). Elektrik enerjisini tedarik eden kuruluşlar ise -yukarıda açıklandığı üzere- esas itibarıyla tedarik şirketleri, üretim şirketleri, dağıtım şirketleri, iletim şirketi, lisans sahibi OSB'ler ve lisansız üreticilerden oluşmaktadır. Oysaki burada sözü edilen tüketiciler, elektrik enerjisini burada sayılan kuruluşlardan değil, EPİAŞ'ın işlettiği toptan satış piyasasından temin etmektedirler. Şu durumda EPİAŞ'ın vergi sorumlusu sıfatının bulunup bulunmadığının sorgulanması gerekmektedir. Bunun için öncelikle EPİAŞ'ın elektrik piyasasındaki işlevi ve konumu ortaya konmalıdır.

EPİAŞ, bir organize toptan satış piyasası özelliği gösteren elektrik (ve doğal gaz) borsasının işletmecisidir. EPİAŞ, işlettiği borsada elektrik ticareti yapan alıcılar ile satıcılara, bir ticaret

platformu ya da başka bir deyişle bir pazar sunmaktadır. Satıcılar bu platformda elektrik satışı yapmakta, alıcılar da bedeli mukabilinde elektrik satın almaktadır. EPIAŞ burada organize bir piyasanın -borsanın- işletmecisi olmasının gereği olarak borsadaki alım ve satım işlemlerinde merkezî karşı taraf statüsünde bulunsa da, bu işlemleri kendi hesabına yapmamaktadır. Satıcılardan enerji alırken, bunu alıcılar hesabına almakta, alıcılara satarken de satıcılar hesabına hareket etmektedir. EPIAŞ burada kendi hesabına bir işlem yapmadığı için, ticarete konu edilen enerji üzerinden bir kâr elde etme imkânına da sahip değildir.⁴⁰ Şu hâlde EPIAŞ bir elektrik tedarikçisi olmadığı gibi tedarikçi güdüsüyle hareket etme imkân ve kabiliyetine de sahip değildir.

Bu durumda EPIAŞ'ın ETV bakımından vergi sorumlusu sayılamayacağını belirtmek gerekir. Kaldı ki, EPIAŞ'ın özellikle tedarikçilerin kendi tüketim tesislerini besledikleri örnekler bakımından, bu tüketim tesislerinin ne kadarlık bir tüketim yaptığını takip etmesi de oldukça güçtür. Zira bu tüketim tesislerine ilişkin kayıtlar, tedarikçilerin kendileri tarafından oluşturulmaktadır. EPIAŞ'ın bu kayıtların tam ve doğruluğunu tekeffül etmesi mümkün görünmemektedir. EPIAŞ'a tam ve doğruluğundan emin olmadığı kayıtlara istinaden bir vergi sorumluluğu yüklemek isabetli olmasa gerektir.

Nitekim bu konu yargıya da intikal etmiş ve burada uyuşmazlığın ilgili olduğu dönemde piyasa işletmecisi olarak

⁴⁰ Mevcut durumda EPIAŞ tarafından yürütülen işler daha evvel 01.09.2015 tarihine kadar Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi (TEİAŞ) bünyesindeki Piyasa Mali Uzlaştırma Merkezi (PMUM) tarafından yürütülmekteydi. TEİAŞ-PMUM'un bu faaliyetleri ne şekilde yürüteceği, 4628 sayılı Kanununun 15 inci maddesinde de şu şekilde ifade ediliyordu: "Piyasa Mali Uzlaştırma Merkezi hiçbir koşulda kendi hesabına elektrik enerjisi ve/veya kapasite alım-satımı ya da farklı şekillerde ticareti ile iştigal edemez." 6446 sayılı Kanun, daha evvel TEİAŞ tarafından yürütülen bu faaliyeti, bu Kanunla kurulan EPIAŞ'ın uhdesine vermiştir (m. 11).

faaliyet gösteren TEİAŞ'ın (EPİAŞ'ın selefi) vergi sorumlusu sıfatının bulunmadığına karar verilmiştir. Ankara 1. Vergi Mahkemesinin konuya ilişkin kararında "... 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 35. maddesinin atfıyla davacı kurumun 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununun belirttiği anlamda elektrik enerjisini tedarik eden (tedarikçi) tanımına uymadığı kanaatine varıldığından, vergi sorumlusu sıfatıyla davalı idarece düzenlenerek davacıya tebliğ edilen bir kat vergi ziyayı cezalı elektrik tüketim vergisi tarhiyatında hukuka uyarlık bulunmamaktadır." denilerek, EPİAŞ'ın selefi TEİAŞ'ın bu konulara ilişkin bir vergi sorumlusu sıfatının bulunmadığına karar verilmiştir.⁴¹ Yine - tarafları aynı olmakla birlikte- başka bir davada bu sefer Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin konuya ilişkin kararında "TEİAŞ'ın faaliyete geçtiği 2001 yılından bu yana elektrik iletim hizmetlerini yürüttüğü; bu hizmetin yanı sıra, EPİAŞ'ın kurulduğu tarihe kadar da, GÖP sisteminde "Piyasa İşletmecisi" konumunda bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, TEİAŞ'ın iletim lisansına sahip olması nedeniyle GÖP sisteminde piyasa katılımcısı olarak yer almakla birlikte, Piyasa İşleticisi sıfatını haiz olduğu dönem için (EPİAŞ'ın hizmete başladığı tarihe kadar) tedarikçi-satıcı olarak kabul edilemeyeceği açık olup sorumlu sıfatıyla adına cezalı elektrik tüketim vergisi tarh edilmesine ilişkin işlemde yasaya ve hukuka uyarlık görülmemiştir." denilmek suretiyle enerji borsasının işletmecisinin vergi sorumlusu sayılmayacağına karar verilmiştir.⁴²

TEİAŞ hakkındaki söz konusu kararlara esas olan vakıalar, TEİAŞ'ın halefi EPİAŞ için de aynen geçerlidir. Şu hâlde, enerji

⁴¹ Ankara 1. VM, E.2017/428, K.2017/1522, 04.10.2017.

⁴² Ankara BİM 4. VDD, E.2018/32, K.2018/561, 13.03.2018. Aynı yönde bkz. Ankara BİM 4. VDD, E.2018/188, K.2018/430, 01.03.2018; Ankara BİM 4. VDD, E.2018/187, K.2018/431, 01.03.2018; Ankara BİM 4. VDD, E.2018/185, K.2018/433, 01.03.2018. (Erişim Tarihi: Mart 1, 2020, <https://www.lexpera.com.tr/>).

borsasının işletmecisi EPİAŞ'ın, bu borsadan elektrik alarak bunu kendi tüketim tesislerinde kullanan otoprodüktörler ve tedarikçiler ile ilişkisi bakımından, bir vergi sorumlusu sıfatının bulunmadığı anlaşılmaktadır. Ancak bu durumda şu soru ortaya çıkmaktadır: Üretim lisansı sahibi otoprodüktörlerin ve diğer tedarikçilerin, doğrudan EPİAŞ'ın işlettiği borsadan temin ederek kendi tüketim tesislerinde kullanılan elektrik enerjisi nasıl vergilendirilecektir?

Yukarıda açıklandığı üzere otoprodüktörlerin özelliği, bunların, kendi elektrik enerjisi ihtiyacını (örneğin fabrikasındaki elektrik ihtiyacını) karşılamak üzere elektrik üretimi yapıyor olmalarıdır. Bu yönüyle otoprodüktörler bir “elektrik tüketicisi” oldukları kadar aynı zamanda bir “elektrik üreticisi”dirler. Nitekim bunlar “üretici” sıfatını da haiz olduklarından, kural olarak EPDK'dan aldıkları “üretim lisansı” ile faaliyet gösterirler ve üretim şirketi olarak nitelendirilirler. Esasında bunların doğrudan EPİAŞ'tan enerji alabiliyor olmaları da, ellerinde bulunan üretim lisanslarından ve tedarikçi sıfatını haiz olmalarından ileri gelir.⁴³ Keza üretim lisansına sahip otoprodüktörlerin dışında kalan diğer tedarikçiler de zaten bir lisansa (tedarik veya üretim lisansına) istinaden faaliyet gösterirler ve bu özellikleri nedeniyle EPİAŞ'tan enerji temin etme hakkına sahiptirler.

Bu nedenle burada sözü edilen tedarikçilerin (otoprodüktörlerin ve diğer tedarikçilerin), kendi tüketim tesisleri için toptan satış seviyesinden elektrik enerjisi temin ettikleri hâllerde, tedarikçi ve tüketicisi sıfatı, bunların şahsında birleşmektedir. Bu tedarikçiler, kendi tüketim tesislerinde tüketilen elektrik yönünden vergi mükellefi, bu elektriğin toptan

⁴³ Yoksa elektrik piyasasında faaliyet göstermek üzere EPDK'dan alınmış bir lisansı bulunmayan bir kimsenin, bir tüketicinin doğrudan EPİAŞ'ın işlettiği piyasalardan enerji alma imkânı yoktur.

satış piyasasından temini yönünden ise “elektrik tedarik eden kuruluş” olarak vergi sorumlusu sıfatını haizdirler. Diğer taraftan burada, verginin matrahı bahsinde belirtilen türden bir matrahın belirlenememesi sorunu da bulunmamaktadır.⁴⁴ Verginin matrahı, bu tedarikçilerin toptan satış seviyesinden temin ettiği elektrik enerjisinin bedelidir.⁴⁵

b. Şarj İstasyonu İşletmecileri

Elektrikli araçların son yıllarda giderek yaygınlık kazandığı bilinmektedir. Bu araçların, araç sahiplerinin ev veya işyerlerindeki özel alanlarında bulunan şarj cihazlarıyla şarj edilmesi mümkündür. Bununla birlikte, bu araçlar kamuya açık alanlarda da şarja gereksinim duyar. Bu nedenle, bugün ülkemizde ve bu araçların yaygınlık kazandığı diğer pek çok ülkede, kamuya açık alanlarda herkesin kullanabileceği şarj istasyonları kurulmaktadır.

Elektrikli araç şarj istasyonlarının hukukî statüsü henüz netlik kazanmamıştır. Bu konuda EPDK tarafından bir düzenleyici işlem çalışması yürütülüyor olmakla birlikte bu çalışma henüz neticelenmemiştir.

Şarj istasyonlarında, istasyon işletmecisi tarafından müşterilere (araç kullanıcılarına) nihaî tahlilde elektrik enerjisi sunuluyor olması, istasyon işletmecisinin bir “elektrik tedarikçisi” olduğu izlenimini uyandırmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, şarj istasyonlarında sunulan hizmetler, sadece araç pillerinin doldurulmasından ibaret değildir. İstasyon

⁴⁴ Matrahın belirlenmesi, tüketim tesisindeki elektrik ihtiyacını, kendi üretim tesisinde elektrik üreterek karşılayan üretim şirketleri yönünden sorunludur. Oysa burada sözü edilen elektrik, tedarikçinin kendi üretim tesisinde üretilmemekte, tedarikçinin kendisi tarafından doğrudan toptan satış piyasasından karşılanmaktadır. Karşılaştırma için bkz. IV.C.

⁴⁵ Matraha dâhil edilecek kalemler için bkz. IV.A.

işletmecisi, elektriğin yanında müşterilerine her şeyden önce araç park hizmeti de sunmaktadır. Bunun yanı sıra, istasyon işletmecisinin müşterisine bilgi-iletişim hizmetleri veya sair ilave hizmetler sunması da mümkündür. Dolayısıyla aslında burada istasyon işletmesinin sunduğu tek bir edimden değil, bir edimler demetinden söz etmek gerekir.⁴⁶ Bu nedenle burada, klasik anlamda bir elektrik tedarikinden söz etmek mümkün değildir.

Öyle görülmektedir ki, istasyon işletmecilerinin statüsünün belirlenmesinde farklı bir yaklaşıma ihtiyaç vardır. Nitekim bu konuya ilişkin birçok ülke uygulaması ve mevzuatında istasyon işletmecilerinin, elektrik piyasası anlamında bir tedarikçi olarak değil, tüketici gibi muamele gördüğü bilinmektedir.⁴⁷ Bu anlamda örneğin Almanya'da 2016 yılında "Enerji Endüstrisi Kanununda (EnWG)⁴⁸" yapılan değişiklikle şarj istasyonlarının tüketim tesisi ve tüketici olduğu kabul edilmiş ve böylece istasyon işletmecilerinin faaliyeti, klasik anlamdaki elektrik tedarik faaliyetinin tâbi olduğu düzenlemelerin kapsamından çıkarılmıştır (§ 3, N. 25).

Şarj istasyonlarının tüketim tesisi, bunları işleten kişilerin de tüketici sayılmaları en makul çözüm yolu olarak gözükmektedir. Böyle bir varsayımda bu istasyonların tüketimleri bakımından vergi mükellefi istasyon işletmecisi, vergi sorumlusu ise istasyona elektrik veren tedarikçi olacaktır.

⁴⁶ Katharina Vera Boesche, "Sind Ladepunkte für Elektrofahrzeuge Letzverbraucher?," *Recht der Energiewirtschaft*, no. 10-11 (2015): 451; Bertram Harendt und Catharina Wolf, *Energierrechtliche Einordnung der Ladeinfrastruktur für Elektrofahrzeuge*, Information über geplante Änderungen des Energierechts im Jahre 2016 (Frankfurt am Main: Begleit- und Wirkungsforschung Schaufenster Elektromobilität Ergebnisrapier 19, 2016), 4.

⁴⁷ Bu konuda ayrıntı için bkz. Muhammet Ali Ateş, "Elektrikli Araç Şarj İstasyonlarının ve İstasyon İşletmecilerinin Hukukî Statüsü," *Uzman Gözüyle Enerji*, no. 14-15 (2019): 37.

⁴⁸ *Energiewirtschaftsgesetz vom 7. Juli 2005 (BGBl. I S. 1970, 3621).*

İstasyon işletmecisinin tüketici sayılması, elektrik üzerinden alınan ETV ve diğer vergi ve yasal yükümlülükler bakımından da oldukça önemlidir. Ülkemizde elektrik üzerinde KDV ile birlikte ETV, enerji fonu ve TRT payı adı altında dört farklı vergi ve diğer yasal yükümlülük söz konusudur. Bu malî yükümlülüklerin nihaî taşıyıcısı elektrik tüketicileri olmakla birlikte, bunların tüketicilerden tahsil edilerek ilgili kurum ve kuruluşlara yatırılmasından elektrik tedarikçileri sorumludur. Şarj istasyonu işletmecisi, elektrik tedarikçisi sayılacak olursa, istasyon işletmecisinin vergisel anlamda da birçok yasal sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bu durumda, istasyon işletmeciliği işinin cazibesinin azalacağı bir vakıdır.⁴⁹ Örneğin bir işveren veya bir restoran işletmecisi, işyerinde çalışan işçiler ile müşterilerinin kullanımı için bir şarj istasyonu kurmaya niyetlendiğinde, bu kişinin bu işe girerken KDV haricinde en az üç farklı malî yükümlülüğün altına gireceğini ve bunun için her ay en az üç farklı kurum ve kuruluşla muhatap olması gerektiğini göz önünde bulundurması icap edecektir. Bu ihtimalde, örnekteki işverenin/restoran işletmecisinin, bu şarj istasyonunu kurmakta çok da hevesli olmayacağını tahmin etmek zor değildir. Hâlbuki istasyon işletmecisi, tüketici sayılırsa, burada sözü edilen malî yükümlülükler bakımından ilgili kurum ve kuruluşların muhatabı, istasyon işletmecisine elektrik temin eden elektrik tedarikçisi olacak, istasyon işletmecisi buradaki bürokratik süreçlerle uğraşmak zorunda kalmayacaktır.⁵⁰

⁴⁹ Harendt und Wolf, *Ladeinfrastruktur*, 2.

⁵⁰ Ateş, "Şarj İstasyonu," 40. Bu durumda istasyon işletmecisi sadece, tedarik zincirinin her aşamasında her mal teslimi ve hizmet ifasında doğan KDV'nin tahsili ve vergi dairesine yatırılmasından sorumlu olacaktır ki, bu sorumluluk örnekteki işverenin/restoran işletmecisinin yabancı olduğu bir iş değildir; bu şahıs muhtemelen yürüttüğü asıl işi nedeniyle zaten vergi dairesinin bu anlamda muhatabıdır.

Nitekim bu konu Almanya'da da bu şekilde düzenlemiştir. 2016 yılında, Elektrik Vergisi Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde (StromStV § 1a, Abs. 2) yapılan değişiklikle, elektrik vergisinin uygulaması bakımından istasyon işletmecilerinin tedarikçi değil, tüketici olduğu düzenlenmiştir.

Bununla birlikte, şarj istasyonu işi bir serbest piyasa faaliyeti olarak düzenlendiğinde, şarj istasyonu, aynı zamanda tedarik (veya üretim) lisansına sahip bir tedarikçi tarafından kurulup işletilirse, burada tedarikçi ve istasyon işletmecisi sıfatı aynı şahısta birleşmiş olduğundan, buradaki istasyon işletmecisinin tüketici sayılması mümkün olmayacaktır. Böyle bir ihtimalde, elektriğin tüketimine bağlanan sonuçlar, istasyon işletmecisi-tedarikçi ile elektrikli araç kullanıcısı arasındaki ilişkiden doğacaktır.⁵¹

Sonuç olarak, mevcut durumda şarj istasyonu işletmecilerinin hukukî statüsünün ve bunların vergi dairesi karşısındaki konumunun netleştirilmesine ihtiyaç vardır. İstasyon işletmecilerinin, ETV ve benzeri diğer yasal yükümlülükler bakımından, tüketici kabul edilerek vergi dairelerine doğrudan muhatap kılınmamaları isabetli olacaktır. Ancak şarj istasyon işletmecisi, aynı zamanda lisans sahibi bir elektrik tedarikçisi ise ve şarj istasyonunun çektiği elektriği kendisi temin ediyorsa bu durumda istasyon işletmecisi vergi sorumlusu sıfatını haiz olmalıdır.

C. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

2464 sayılı Kanunun vergi mükellefi ve vergi sorumluluğuna ilişkin söz konusu ayrımı doktrinde eleştirilmektedir. Katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, gümrük vergisi gibi tüketime dayalı vergilerde, vergi yükümlülüğü mal veya hizmeti sunan kişilere

⁵¹ Boesche, "Ladepunkte," 454.

yüklenmiş, mal ve hizmeti kullananlara ise vergi idaresine karşı herhangi bir vergisel yükümlülük veya sorumluluk yüklenmemiştir. Bu vergilerde, mal ve hizmeti kullananlar için tabiatı gereği çoğu kez verginin nihaî taşıyıcısıdır. Fakat verginin nihaî taşıyıcısı olan mal ve hizmeti kullananlara, isabetli bir biçimde, vergisel bir yükümlülük veya sorumluluk verilmemiştir. Esasında niteliği bakımından, ETV'nin de bu vergilerden farklı bir yönü yoktur. Ancak ETV'de tüketime dayalı vergilerdeki bu geleneksel yaklaşımdan farklı olarak, verginin nihaî taşıyıcıları "yasal yükümlü", yasal yükümlü olması gerekenler de "sorumlu" sayılmıştır. Bu durumun 213 sayılı VUK'un esas itibarıyla vergi yükümlülerine hitap eden hükümlerinin uygulamasında karışıklığa neden olabileceği ifade edilmektedir.⁵² Gerçekten kanaatimizce de 2464 sayılı BGK'nın uygulamasında böyle bir ikili yapıyı gerektiren makûl bir sebep bulunmamaktadır. Aksine bu durum 2464 sayılı Kanunun uygulamasında da zaman zaman karışıklığa neden olmaktadır.⁵³ Bu nedenle Kanunun konuya ilişkin hükümlerinin, mevcut durumda vergi sorumlusu sayılan elektrik tedarik eden kuruluşları doğrudan vergi mükellefi kılacak şekilde ve verginin nihaî taşıyıcıları olan elektrik tüketicilerine de herhangi bir vergisel yükümlülük veya sorumluluk yüklemeyecek şekilde yeniden düzenlenmesinde fayda görülmektedir.

Bu yapılırken, yukarıda verginin konusu ve vergiyi doğuran olay bahsinde dile getirilen öztüketim konusunun, vergi mükellefini düzenleyen hükümde de açıkça düzenlenmesi yararlı olacaktır.⁵⁴ Yine aynı gerekçeyle, OSB'lerin üretici olarak faaliyet gösterdiği durumlarda, bunların vergi mükellefiyetinin

⁵² Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 14. Bası, (Ankara: Turhan Kitapevi, 2006), 77.

⁵³ Kanunun öngördüğü bu ikili yapı nedeniyle vergi mükellefi sayılan tüketicinin hakkaniyete aykırı bir biçimde vergi zıya yaptırımı ile karşılaşabileceği örnek için bkz. yuk. II. B.

⁵⁴ Bkz. yuk. II.C.

bulunduğu da açıkça hüküm altına alınabilir. Bu çerçevede Kanunun konuya ilişkin hükümlerinin aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenebileceği düşünülmektedir:

“Vergi mükellefi

(1) Verginin mükellefi, tüketiciye 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanuna göre elektrik tedarik eden kuruluştur. Elektrik tedarik eden kuruluşun öztüketimi bakımından vergi mükellefi, bu kuruluşun kendisidir.

(2) Organize sanayi bölgesinin tükettiği elektrik bakımından verginin mükellefi, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğine elektriği tedarik eden kuruluştur. Ancak organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin üreterek katılımcılarına sağladığı elektrik enerjisi bakımından vergi mükellefi, organize sanayi bölgesi tüzel kişisinin kendisidir.”

IV. VERGİNİN MATRAHI VE ORANI

A. Matrah

Verginin matrahı, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktarı ifade etmektedir.⁵⁵ 2464 sayılı BGK m. 37’ye göre: “Verginin matrahı; elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere, elektrik enerjisi satış bedeli ile havagazının satış bedelidir. Matraha vergi, fon ve paylar dâhil edilmez.” Buna göre ETV’nin matrahının değer üzerinden belirlendiği anlaşılmaktadır.

Matrahta “elektrik enerjisi” satış bedelinden söz edilmiş olduğundan, “elektrik kapasitesi” satışlarında ETV söz konusu değildir. Buradaki “elektrik enerjisi”nden maksat ise *aktif enerjidir. Reaktif enerji*, iletim ve dağıtım faaliyetlerinin bir

⁵⁵ Akdoğan, *Maliye*, 137.

uzantısı olarak görülmektedir.⁵⁶ İletim ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin bedeller matrah haricinde tutulduğundan reaktif enerji bedelleri ETV'nin matrahına dâhil edilmez.

Bu durumda, Kanuna göre ETV'nin matrahının, esas itibarıyla aktif elektrik enerjisi bedelinden oluştuğu söylenebilir. Aktif elektrik enerjisi bedeli genellikle, tüketicinin kullanımına sunulan elektrik enerjisinin edinilmesi (üretimi veya üçüncü kişilerden satın alınması) maliyetleri ile buna ilave edilen kâr marjından oluşmaktadır. Bu cümleden olarak, 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun hükümlerine göre, yenilebilir enerji kaynaklarından yapılan üretimin teşvik edilmesi amacıyla oluşturulan "Yenilebilir Enerji Kaynakları Destekleme Mekanizması'ndan (YEKDEM)" doğan ve tedarikçilerce üstlenilmekle birlikte, onlar tarafından da tüketicilere yansıtılan

⁵⁶ Aynı yönde bkz. 06.09.2016 tarihli ve 133284 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Ekim 19, 2019, <https://www.gib.gov.tr/elektrik-ve-havagazi-tuketim-vergisi-hesaplama-hk>. "Elektronik cihazlarda bulunan bobinlerin çalışma prensipleri gereği oluşturdukları manyetik alandan kaynaklanan ve cihazda işe yarar bir enerjiye çevrilemeyen ancak sisteme fazladan bir akım yükü getiren enerjiye, reaktif enerji adı verilmektedir. Reaktif enerji yüzünden, hiçbir iş yapmayan milyonlarca elektron iletim hattı üzerinde bir o tarafa bir bu tarafa gitmek suretiyle iletim hattını gereksiz yere işgal etmekte ve iş yapmak üzere gelen elektronlar (aktif enerji) için daha dar bir alan bırakmaktadırlar. Şebekede aktif enerjinin akacağı kesitin azalması sebebiyle de sistemde voltaj düşmesi ve belli bölgelere yeterli elektrik enerjisinin ulaştırılmaması gibi sorunlar baş göstermektedir. Bu sorunun üstesinden gelebilmek için iletim ve dağıtım firmaları yatırım maliyetlerini gereğinden fazla yapmak zorunda kalmaktadırlar. Reaktif enerjinin işgal ettiği hat kapasitesini telafi etmek için iletim hatlarının kesiti artırılmakta, trafo merkezlerinin kapasiteleri daha fazla yapılmakta, kimi zaman da üretim santralleri elektrik üretimlerini durdurarak sadece bu reaktif enerjiyi sistemden çekmek üzere çalıştırılmaktadır." Kenan, Sitti, "Reaktif Enerjinin Kaynağı ve Şebekeye Etkileri," *Enerji Piyasası Bülteni*, no. 9 (2009): 7-8.

maliyetler de ETV matrahına dahildir. 5346 sayılı Kanunun kurgusuna göre YEKDEM kapsamındaki teşvike konu elektrik enerjisinin maliyetleri, elektrik tedarikçileri tarafından pazar paylarına göre karşılanmakta ve bu tedarikçilerce de tüketicilere tüketimleri oranında yansıtılmaktadır. Şu durumda, tüketicilerin tükettiği aktif elektrik enerjisinin maliyetlerinin bir kısmı YEKDEM maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu nedenle de YEKDEM maliyetleri ETV matrahına dâhildir.⁵⁷

Elektriğin yüksek gerilimli (36 kV üzeri) hatlar üzerinden naklini ifade eden iletim faaliyetine ve elektriğin daha düşük gerilimli (36 kV ve altı) hatlar üzerinden naklini ifade eden dağıtım faaliyetlerine ilişkin hizmetlerin bedeli ETV'nin matrahına dâhil değildir. Bu anlamda örneğin elektriğin iletimine ilişkin sistem kullanım ve sistem işletim bedelleri ile elektriğin dağıtımına ilişkin dağıtım bedeli, güç bedeli, güç aşım bedeli, emreamade kapasite bedeli ile sayaç okuma hizmeti ve teknik ve teknik olmayan kayıpların⁵⁸ karşılığı olarak alınan bedeller ETV'nin matrahına dâhil değildir. Nitekim burada sayılan kalemler, EPDK'nın çıkardığı ikincil mevzuatta ve özellikle "Dağıtım Lisansı Sahibi Tüzel Kişiler ve Görevli Tedarik Şirketlerinin Tarife Uygulamalarına İlişkin Usul ve Esaslar" hükümlerinde dağıtım sistemi kullanımına ilişkin

⁵⁷ Aynı yönde bkz. 06.09.2016 tarihli ve 133284 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Ekim 19, 2019, <https://www.gib.gov.tr/elektrik-ve-havagazi-tuketim-vergisi-hesaplamasi-hk>.

⁵⁸ Teknik olmayan kayıplarla (kaçak elektrik tüketimi) ilgili olarak daha önce yukarıda (II.A. ve III.B.1.a) kaçak elektrik tahakkuklarının vergiye tâbi olduğu belirtilmişti. Burada onun aksi ifade edilmemekte, başka bir konuya değinilmektedir. Burada herhangi bir kaçak elektrik tüketimi olmaksızın, normal olarak tüketilen elektrik için faturada "teknik-teknik olmayan kayıp" veya "kayıp-kaçak bedeli" adı altında bir tutar gösterilmişse bu tutarın, dağıtım faaliyetine ilişkin bir tutar olacağı ve bu nedenle de Kanunun 37. maddesi uyarınca matraha dâhil olmayacağı belirtilmektedir.

bedellerle ilgili kısımda düzenlenmiştir.⁵⁹ Bu anlamda Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin özelgesindeki “Bu itibarla yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde elektrik satış bedelinden elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedeller düşüldükten sonra kalan tutar elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin matrahu oluşturduğundan, güç bedeli, güç aşım bedeli, emreamade kapasite bedeli, kayıp kaçak bedelinin ... verginin hesabında matraha ilave edilmesi ... gerekmektedir.” şeklindeki görüşüne iştirak etmek mümkün görünmemektedir.⁶⁰

2464 sayılı BGK’da perakende satış hizmetlerine ilişkin bedeller de matrah haricinde tutulmuş olduğundan faturalama, tahsilat vb. perakende satış hizmetlerinin karşılığında alınan bedeller de matraha dâhil değildir.

Keza Kanunda matraha vergi, fon ve paylar dâhil edilmeyeceği öngörüldüğünden ETV’nin matrahuna, elektrik enerjisi üzerinden; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre alınan katma değer vergisi, 3096 ve 3291 sayılı Kanunlara göre alınan elektrik enerjisi fonu ve 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanununa göre alınan TRT payı da dâhil edilmez.

Bunların dışında mevzuatta tedarikçi ile tüketici arasındaki ilişkide bir bedel kalemi olarak düzenlenmediği hâlde tedarikçi ile tüketici arasındaki sözleşmelerde kimi zaman çeşitli bedellere yer verildiği görülmektedir. Bu bedellerin sözleşmelerde örneğin enerji dengesizlik tutarı, sıfır bakiye düzeltme tutarı, piyasa işletim ücreti, öngörülemeyen birim bedel gibi çeşitli adlar altında anıldığını görmek mümkündür. Bu bedellerin sözleşmelerde yer almasının hukukîliği tartışmaya açık olmakla

⁵⁹ RG. 31.12.2015, S. 29579 (4. Mük.).

⁶⁰ 06.09.2016 tarihli ve 133284 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Ekim 19, 2019, <https://www.gib.gov.tr/elektrik-ve-havagazi-tuketim-vergisi-hesaplamasi-hk>. Ayrıca bkz. (58) numaralı dipnot.

birlikte, bunların ETV'nin matrahında dikkate alınıp alınmayacağı belirlenmesi gerekir. 2464 sayılı BGK'nın 37. maddesi matrahi; elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere, elektrik enerjisi satış bedeli olarak belirlemiştir. Buna göre, elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetine ilişkin bedellerin dışında kalmakla birlikte, elektrik enerjisinin satış bedeline dâhil olan söz konusu bedeller de matraha dâhildir.⁶¹

Nihayet tüketicinin elektrik faturasını geç ödemesinden kaynaklı olarak uygulanan gecikme faizleri bakımından, faturanın matraha esas olan kısmına isabet eden faiz tutarının da matraha ilave edilmesi gerekir. Buna karşılık tüketiciden faturasını ödememe riskinin teminatı olarak talep edilen güvence bedelinden elektrik tüketim vergisi alınmaz.

B. Oran

Vergi oranı, elektriğin tüketim amacına göre %1 veya %5 olarak belirlenmiştir. 2464 sayılı BGK m. 38'e göre vergi oranı; imal ve istihsal, taşıma,⁶² yükleme boşaltma, soğutma, telli ve

⁶¹ "Bu itibarla yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde elektrik satış bedelinden elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedeller düşüldükten sonra kalan tutar elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin matrahi oluşturduğundan, ...YEK destekleme bedeli (YEKDEM), enerji dengesizlik tutarı ve sıfır bakiye düzeltme bedellerinin (SBDT) verginin hesabında matraha ilave edilmesi gerekmektedir." 06.09.2016 tarihli ve 133284 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Ekim 19, 2019, <https://www.gib.gov.tr/elektrik-ve-havagazi-tuketim-vergisi-hesaplamasi-hk>.

⁶² "Bu itibarla, 2464 sayılı Kanununun 38 inci maddesinin (a) bendi gereğince şirketinizce metro taşımacılığı faaliyetinde kullanılan elektrik enerjisi tüketimine yüzde 1 nispetinde elektrik ve havagazı tüketim vergisi oranının uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan, şirketinizin anılan Kanununun 38 inci maddesinin (a) bendinde sayılan faaliyetler dışında kalan elektrik tüketimleri için aynı maddenin (b) bendi gereğince, satış bedeli üzerinden

telsiz telgraf ve telefon müraselesi⁶³ işlerinde tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden %1, bunların dışında kalan maksatlar için tüketilen elektrikte ise satış bedeli üzerinden %5'tir.

Kanun koyucu, elektriğin önemli bir girdi olarak kullanıldığı sanayi, ulaştırma ve haberleşme sektörlerinin büyük bir kısmında, ETV'nin bu sektörler üzerindeki maliyet artırıcı etkisini dikkate alarak vergi oranını daha düşük (%1) tutmuştur.

Elektrik, aynı anda hem düşük orana hem de yüksek orana tâbi tutulan maksatlarla tüketiliyor ve bu tüketimler ayrı ayrı sayaçlarla tespit edilmiyorsa tüketimlerin tamamı yüksek oran (%5) üzerinden vergilendirilir.⁶⁴

yüzde 5 oranında elektrik ve havagazı tüketim vergisi hesaplanması gerekecektir." 02.05.2012 tarihli ve 478 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Ekim 19, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/90396>.

⁶³ "Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Genel Müdürlüğüne devredilen verici istasyonları tarafından verilen hizmetin, telli ve telsiz telgraf ve telefon haberleşmesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, elektrik ve havagazı tüketim vergisinin yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde %5 oranında alınması gerekmektedir." 18.07.2007 tarihli ve 63960 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Ekim 19, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/94589/pdf>.

⁶⁴ "Olayda, içerisinde santral da bulunan hizmet binasında kullanılan elektriğin aynı sayaç ile belirlendiği görülmüş olup, vergi mahkemesince yaptırılan inceleme sonucu düzenlenen bilirkişi raporu ile de, telli ve telsiz telgraf ve telefon müraselesi işlerinde kullanılan elektrik miktarının değil, yükümlü şirketin kullandığı günlük enerji (kWh) miktarının tespit edildiği görülmektedir. Bu itibarla, yüzde bir oranına tabi elektrik tüketim miktarı saptanmadığından ve tüm elektrik tüketim miktarına da aynı oranın uygulanması mümkün bulunmadığından yüzde beş oranı uygulanmak suretiyle tahsil edilen vergide hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Yüzde 1 oranının uygulanabilmesi için "telli ve telsiz telgraf ve telefon müraselesinde" kullanılan elektriğin tartışmasız bir biçimde tesbiti gerekmekte, bu tesbitin kat'i olarak yapılabilmesi de sözü edilen işler için ayrı bir elektrik sayacının bağlanmış olması şartına bağlı bulunmaktadır. Ayrı bir elektrik sayacı bulunmadığı takdirde idare yüzde 5 oranını uygulamakta haklıdır." Dan. 9. Dairesi, E.1997/1180, K.1998/1574,

C. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

2464 sayılı BGK'ya göre ETV'nin matrahının; vergi, fon, paylar ile elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere "elektrik enerjisi satış bedeli" olduğu (m. 37), vergi oranının ise elektriğin tüketim amacına göre %1 veya %5 olduğu (m. 38) yukarıda açıklanmıştır. Buna göre ETV'nin tarhu için, hem tüketilen elektrik miktarının (kWh), hem de bu miktarın sözleşmede belirlenen birim fiyata göre (TL/kWh) ne kadarlık bir tutara (TL) karşılık geldiğinin bilinmesi gerekmektedir.

Kanunun kaleme alındığı dönemde ülke genelinde elektrik satışı ve dağıtımı, kamu eliyle ve herkes için aynı şekilde geçerli olacak biçimde kamuoyuna ilan edilen tarifeler üzerinden gerçekleştirildiği için Kanunun bu kurgusunun, yazıldığı dönem için tutarlı olduğunu söylemek mümkündür. İlan edilen tarifedeki birim fiyatlar, tüketicinin tükettiği elektrik enerjisi miktarıyla çarpıldığında ETV'nin matrahı kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Ancak 2001 yılında elektrik piyasasının serbestleştirilmesiyle birlikte, piyasanın bu işleyişinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Tüketicilere uygulanan fiyatların kamuoyuna ilan edilmesi, piyasanın regüle edilen tarafında devam ediyor olmakla birlikte, serbest piyasa tarafında kamuoyuna ilan edilen bir tarife bulunmamakta, her bir sözleşmenin fiyatı sözleşmedeki hükümlere göre belirlenmekte ve bu fiyatları, sözleşmenin tarafları dışında kimse bilmemektedir.

Günümüzde güncel verilere göre tüketicilere elektrik satışı yapma yetkisi olan elektrik piyasasında faal 21'i görevli tedarik

22.04.1998, Erişim Tarihi: Ağustos 20, 2019, www.kazanci.com. Aynı yönde bkz. 26.07.2010 tarihli ve 282 sayılı *Özelge, Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Ekim 19, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/94751>.

şirketi olmak üzere toplam 171 tedarik lisansı sahibi tüzel kişi ve 971 üretim lisansı sahibi tüzel kişi bulunmaktadır.⁶⁵ 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanununda “tedarikçi” olarak adlandırılan bu tüzel kişilerin toplam sayısı 1142 etmektedir. Söz konusu tedarikçilerden bir kısmı (21 görevli tedarik şirketi) tüketicilere elektrik satışını, EPDK’nın onayladığı ve yayımladığı tarifeler üzerinden gerçekleştirmektedir. Bunlar bakımından ETV matrahının tespiti ve kontrolünde bir güçlük söz konusu değildir.

Buna karşılık, 21 görevli tedarik şirketi dışında kalan diğer tedarikçilerin tüketicilere elektrik satışı “ikili anlaşma”lar üzerinden gerçekleştirilmektedir. İkili anlaşmalar, 6446 sayılı Kanunda “*Gerçek ve tüzel kişiler arasında özel hukuk hükümlerine tabi olarak, elektrik enerjisi ve/veya kapasitenin alınıp satılmasına dair yapılan ve Kurul onayına tabi olmayan ticari anlaşmalar*” olarak tanımlanmaktadır (m. 3). Bu anlaşmalardaki fiyat taraflarca serbestçe belirlenmekte, bir yerde yayımlanmamakta ve prensip olarak gizlilik özelliği göstermektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, yukarıda belirtilen 21 görevli tedarik şirketi de, EPDK’nın onayladığı tarifeler dışında kalmak üzere, ikili anlaşmalarla tüketicilere elektrik satışı yapabilmekte olup, bu durumda da aynı şekilde satış bedeli taraflarca serbestçe belirlenmekte ve aynı gizlilik özelliği burada da söz konusu olmaktadır.

İkili anlaşmalarda, satış bedelinin taraflarca serbestçe ve kendi aralarında belirlenmesi nedeniyle, ETV’nin matrahının doğru bir biçimde hesaplanıp hesaplanmadığının kontrolü güçleşmektedir. Her bir ikili anlaşmanın ayrı bir fiyatı olabileceği düşünülürse, vergi dairesinin (belediyenin) verginin doğru bir biçimde beyan edildiğinden emin olmak için her bir ikili anlaşmayı ayrı ayrı incelemesi gerekecektir. Belediyelerin

⁶⁵ Bkz. Erişim Tarihi: Nisan 7, 2020, <https://seffaflik.epias.com.tr/transparency/piyasalar/genel-veriler/lisans-tipine-gore-katilimci-sayisi.xhtml>.

her bir tüketici için bunu ayrı ayrı kontrol edemeyecekleri açıktır. Belediyelerin büyüklüğü, kapasitesi ve denetim kabiliyetlerindeki farklılıklar göz önünde tutulduğunda, etkin bir vergi denetimi yapılmadığı durumlarda, sistemin suiistimale açık hâle gelmesi mümkündür.⁶⁶ Bu durum bir yandan belediyeler için gelir kaybına neden olabilecek, bir yandan da vergisini düzgün ödeyen tedarikçiler ile bu konuda hassasiyet göstermeyen tedarikçiler arasında haksız rekabete yol açabilecektir.

Diğer taraftan, 2464 sayılı BGK'nın ETV'nin matrah ve oranına ilişkin hükümlerinin neden olduğu bir başka sorun da Anayasa Mahkemesinin (AYM) kararları ile gün yüzüne çıkmıştır. AYM yakın dönemde bireysel başvurular kapsamında ETV hakkında önemli kararlar vermiştir. Aynı konunun işlendiği beş ayrı AYM kararında bazı tüketicilerden tahsil edilen ETV'ler bakımından hak ihlali değerlendirmesinde bulunulmuştur.⁶⁷ Buna göre, bu zamana kadar ETV'ye tâbi olduğu kabul edilerek vergilendirilen bazı tüketimlerin, artık ETV'ye tâbi olmayacağı anlaşılmaktadır.

AYM'nin kararlarına konu olan olayda elektrik tüketicileri, tükettikleri elektrik enerjisini, kendilerine ait üretim tesislerinde üreterek karşılamaktadır. AYM, ETV'de verginin konusunun Kanununun 34. maddesinde "elektrik tüketimi" olarak belirlendiğini; burada bir elektrik tüketimi söz konusu olması itibarıyla bu tüketimlerin de verginin konusuna girdiğini ve bu

⁶⁶ Arıkoğa, "Yerel Vergi Yönetimi," 14.

⁶⁷ AYM'nin konuya ilişkin kararlarının künyeleri şu şekildedir:

İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25.10.2018.

Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş., B. No: 2015/4791, 14.11.2018.

İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. (2), B. No: 2015/19521, 08.05.2019.

İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. (3), B. No: 2016/12214, 13.06.2019.

Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. (2), B. No: 2017/28966, 13.06.2019.

tüketicilerin vergi mükellefi sıfatını kazandığını; bununla birlikte, Kanunda verginin matrahının satış bedeli olarak belirlenmesi karşısında kendi ürettiği elektriği kullanan bu tüketiciler bakımından ortada bir satış işlemi bulunmadığından, burada herhangi bir matrahın da tespit edilemeyeceği ve kanuna dayanmadan yorum yoluyla da herhangi bir bedelin matraha esas alınamayacağını ifade ederek hak ihlâli kararı vermiştir.⁶⁸

AYM'nin, verginin kanuniliği ilkesine işaret eden söz konusu kararları kanaatimizce de isabetlidir. Bununla birlikte, AYM'nin bu kararları sonrasında, daha önce özellikle Danıştay içtihatlarındaki esaslara göre⁶⁹ belirlenen matrah üzerinden vergilendirilen bu tüketimlerin artık 2464 sayılı BGK'ya göre vergilendirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Ülkemizde, AYM'nin söz konusu kararları kapsamına girebilecek birçok tesis vardır. Daha evvel bir şekilde vergilendirilen bu tesisler artık vergilendirilemeyecektir. Bu durum, bu tesislerin bulunduğu belediyelerin vergi gelirlerinde önemli ölçüde azalmalara neden olabilecektir.

Şu durumda, ETV'nin matrah ve oranına ilişkin mer'î hükümler, gerek verginin denetimini aşırı derecede güçleştirerek sistemi istismara açık bırakması, gerekse elektrik ihtiyacını kendi üretim tesisinde elektrik üreterek karşılayan kişilerin vergilendirilmesine engel oluşturması yönüyle sorunlu bir görünüm arz etmektedir. Bu sorunların çözümü için ETV'de vergilendirme yönteminin değiştirilmesine ihtiyaç vardır.

⁶⁸ İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25.10.2018, §§ 68-85.

⁶⁹ "Yönetmelikte kendi tesislerinde elektrik üreterek bu elektriği sadece kendi üretim faaliyetinde kullanan otoprodüktör şirketler hakkında bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bunların ürettiği elektriğin kendileri açısından alış fiyatı, üretilen elektriğin birim maliyet fiyatına isabet edeceğinden ve bu fiyata en yakın fiyat Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca otoprodüktör enerji satış fiyatı olarak belirlenen fiyat olabileceğinden, elektrik tüketim vergisi matrahına bu fiyatın esas alınması uygun olacaktır." (Dan. VDDK, E.2005/232, K.2006/9, 27.01.2006).

ETV’de mevcut durumda değer esasına göre belirlenen matrahın, miktar esasına göre belirlenmesi durumunda, burada açıklanan sorunlar kolaylıkla önlenebilecektir. Hâlihazırda nispi olarak belirlenen vergi, maktu olarak belirlendiği takdirde tüketicilerin tükettiği elektriğin satış bedelinin ne olduğunun bilinmesine gerek kalmayacak, vergi sadece tüketim miktarına göre tarh edilebilecektir. Vergi bu şekilde tüketim miktarına göre hesaplanacağından, tedarikçi ile tüketici arasındaki ikili anlaşmadaki fiyatın bir önemi kalmayacak ve verginin denetiminde karşılaşılan sorunlar ortadan kaldırılmış olacaktır. Bu şekilde tüketilen her bir elektrik enerjisi birimi (kWh) başına maktu bir vergi belirlendiği takdirde, elektrik ihtiyacını kendi üretim tesisinde elektrik üreterek karşılayan tüketicilerin vergilendirilmesinin önü de tekrardan açılacaktır.

Belirtmek gerekir ki, belirlenen maktu vergi tutarının, mevcut durumda olduğu gibi, elektriğin tüketim amacına göre farklılaştırılabilmesi de mümkündür. Ayrıca 2464 sayılı BGK’da, söz konusu maktu verginin, her yıl yeniden değerlendirme oranında güncelleneceği de hüküm altına alınırsa, verginin uygulamasında paranın değer kaybının olumsuz etkisi de giderilebilecektir.

Nitekim Alman kanun koyucusu da StomStG § 3’te verginin matrahını miktar üzerinden belirleyerek maktu bir vergi öngörmüştür. StomStG § 3 hükmüne göre: “Verginin tutarı her bir Megawattsaat için için 20,50 €’dur (= 0,02050 €/kWh)”. Vergi tutarına ilişkin temel kural bu şekilde belirlenmişken, Kanunun diğer hükümlerinde de elektriğin kullanım amacına göre indirimli vergi tutarları belirlenmiştir.

Bu çerçevede 2426 sayılı Kanunun verginin matrah ve oranını belirleyen hükümleri şu şekilde yeniden düzenlenebilir:

“Vergi tutarı

(1) Verginin tutarı 5 Kr/kWh’dır.

(2) Ancak imal ve istihsal, taşıma, yükleme boşaltma, soğutma, telli ve telsiz telgraf ve telefon müraselesi işlerinde tüketilen elektrik bakımından verginin tutarı 1 Kr/kWh'dır.

(3) Bu maddede yer alan tutarlar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır.⁷⁰

V. VERGİ KOLAYLIKLARI

Vergi kolaylıkları, vergiye tâbi bazı kişi veya vergi konularının vergi dışı bırakılmasına yönelik vergi muafiyet ve istisnalarından oluşur. Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya kişi gruplarının, aynı veya başka kanunlarla vergi dışı bırakılmasına vergi muafiyeti; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasına ise vergi istisnası denmektedir.⁷¹ Bununla birlikte bu iki kavramın, mevzuatta ve uygulamada kimi zaman birbiri yerine kullanıldığı ve karıştırıldığı görülmektedir.⁷²

2464 sayılı BGK'da ETV'ye ilişkin olarak sadece vergi istisnalarına yer verilmiştir. Buna karşılık dolaylı bir biçimde de olsa, diğer kanunlarda da ETV'ye ilişkin birtakım vergi istisnası ve muafiyeti hükümlerine yer verildiği görülmektedir.

⁷⁰ Taslakta belirtilen vergi tutarları bir öneri mahiyeti taşımamaktadır; konunun açıklanması için sadece örnek mahiyetinde gösterilmiştir. İndirimli vergi tutarındaki faaliyet konuları ise mer'î hükümden aynen alınmıştır.

⁷¹ Akdoğan, *Maliye*, 148.

⁷² Akdoğan, *Maliye*, 150.

A. Vergi İstisnaları

2464 sayılı BGK'nın 36. maddesine göre, aşağıdaki yerlerde ve şekillerde tüketilen elektrik enerjisi vergiden müstesna kılınmıştır:

Kazanç amacı gütmemek şartıyla işletilen; hastane, dispanser, klinik, sağlık ocağı ve merkezleri, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkez ve kurumları, doğum ve çocuk bakımevleri, kreşler, sanatoryum, Prevantoryum gibi sağlık kuruluşları ile düşkünler evi, yetimhaneler, Çocuk Esirgeme Kurumu ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait çocuk yurtları ve bunlara bağlı işyerleri gibi sosyal yardım kuruluşlarında,

Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde,

Milletlerarası panayır, sergi ve fuarlarda, bunların giriş yerlerinde, mal teşhir edilen ve satılan pavyonlarda,

Doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üreten dağıtım ve istihsal müesseselerinde.

Kanunda vergi istisnası olarak görülen hâller büyük ölçüde açık ve net bir biçimde tadat edilmiştir. Bununla birlikte, son hükümde geçen "doğrudan doğruya elektrik üreten dağıtım ve istihsal müesseseleri" ne açıklık getirmekte yarar görülmektedir. Bu hükümle, bir taraftan doğrudan doğruya elektrik üreten üretim santrallerinin elektrik tüketimleri, diğer taraftan da yine doğrudan doğruya elektrik üreten dağıtım işletmelerindeki elektrik tüketimi vergiden müstesna kılınmıştır.

Burada hükmün üretim santralleriyle ilgili kısmında kasıt, elektriğin üretimi sırasında üretim santralinin tükettiği elektriktir. Her üretim santrali, elektrik üretirken belli ölçüde elektrik tüketir. Buna santral iç tüketimi denir. Üretim santrallerinin iç tüketimi, vergiden müstesnadır. Buradaki istisna, üretim tesisi işleten kişinin öztüketimini, yani örneğin

çimento fabrikasındaki elektrik ihtiyacını karşılamak üzere elektrik üretimi yapan kişilerin kendi üretim santralinde üretilen söz konusu tüketim tesisinde tükettiği elektrik enerjisini kapsamamaktadır.

Anılan hükümde doğrudan doğruya elektrik üreten dağıtım işletmelerinin tüketimlerinin de vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir. Belirtmek gerekir ki, 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanununda hukukî ayırıştırma hükümleri çerçevesinde dağıtım işletmelerinin üretim faaliyetinde bulunmaları kural olarak yasaklanmıştır. Bu nedenle anılan hükmün dağıtım işletmeleriyle ilgili kısmının artık bir işlevinin bulunmadığı söylenebilir. Bununla birlikte, bu noktada OSB'lerin 6446 sayılı Kanunun 13. maddesi çerçevesinde aynı anda hem dağıtım hem de üretim lisansı alarak, kendi bölgelerinde hem elektrik dağıtımını hem de elektrik üretimi yapmaları durumunda buradaki vergi istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı gündeme gelebilir. Söz konusu vergi istisnasının, OSB'nin üretim santralinde üretilerek OSB içindeki katılımcılarca (fabrikalar vs.) tüketilen elektrik bakımından uygulanması mümkün değildir. Bu durumdaki OSB'ler ancak, "doğrudan doğruya elektrik üreten üretim işletmesi" sıfatıyla sahip oldukları üretim santrallerinin iç tüketimi bakımından vergiden müstesna olabilir.

Bunların dışında 2464 sayılı BGK m. 104'te, "Bu Kanunda yer alan Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi ile Bina, İnşaat, İşyeri Açma İzni, İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçların mücavir alanlarda uygulanabilmesi için belediye hizmetlerinin bu mahallere götürülmüş olması şarttır." hükmüne yer verilmiştir. Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği (Seri No:37) hükümlerinde, bu kapsamda mahalline götürülmesi gereken belediye hizmetleri, "taşlıkların mahallin özelliğine göre gidebileceği yolun yapılması veya bakıma alınması ile temiz ve sağlığa uygun içme ve kullanma suyu temin edilmesi" olarak belirlenmiştir. Anılan hizmetlerin götürülmediği belediye

mücavir alanlarındaki elektrik tüketimi ETV'ye tâbi değildir. Bu da bir anlamda vergi istisnasıdır.

Diğer taraftan, bazı il belediyelerine büyükşehir belediyesi statüsü kazandıran, büyükşehir belediyelerinin sınırlarını illerin mülkî sınırlarıyla eşitleyen ve buralardaki köylerin tüzel kişiliğini kaldırarak bunları bağlı buldukları ilçelerin mahallesi hâline getiren 6360 sayılı Kanunun⁷³ geçici 1. maddesinin 15. fıkrasında “Bu Kanuna göre tüzel kişiliği kaldırılan köylerde, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre alınması gereken emlak vergisi ile 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınması gereken vergi, harç ve katılım payları 31.12.2022 tarihine kadar (bu tarih dâhil) alınmaz.” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümlerle, büyükşehir belediyesi statüsüne sahip yerlerde tüzel kişiliği kaldırılarak ilçe belediyelerine bağlı mahallelere dönüştüren köylerde, 31.12.2022 tarihine kadar -2464 sayılı Kanundaki diğer vergi, harç ve katılım paylarında olduğu gibi- ETV'nin uygulaması bakımından geçici bir vergi istisnası getirilmiştir.⁷⁴

⁷³ 12.11.2012 tarihli ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 06.12.2012, S. 28489.

⁷⁴ Söz konusu Kanun hükmüyle, daha evvel belediyelerin mücavir alanında kalan ve belediye hizmetlerinin götürüldüğü ve bu münasebetle esasen öteden beri ETV'ye tâbi olan köyler (yeni durumda mahalleler) de geçici istisna kapsamına alınmıştır. Bu durum haklı olarak eleştiri konusu olmuştur: “Kanun koyucu bu düzenleme ile köylerde yaşayan insanları büyükşehir belediyesi kapsamına alırken oluşabilecek yerel vergilerden kaynaklı yüklerden 5 yıl süreyle korumak istemiş ve bir geçiş hükmü koymuştur. Özünde çok makul olan bu yasal düzenleme bazı toplum kesimleri açısından önemli sorunlara neden olmakta ve verginin adalet ilkesini önemli oranda zarara uğratmaktadır. Şöyle ki, 2014 yılı Mart ayı öncesinde köy statüsünde olan ancak, belediye mücavir alan sınırları içine alınmış ve belediye hizmetleri götürülen ve bu haliyle 2014 yılına kadar

Bu noktada son olarak 2464 sayılı BGK'nın 39. maddesinin ikinci cümlesiyle, "elektrik işleri bütçesi içinde yer alan belediyelerde" vergi sorumluları, vergi beyannamesi ve vergi ödeme sorumluluğundan müstesna kılınmışlardır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, Kanunun kaleme alındığı 80'li yılların başlarında belediyeler elektrik işleriyle iştiğal edebiliyorlar idiyse de, 09.09.1982 tarihli ve 2705 sayılı Kanunla belediyelerin elektrik tesis ve işletmeleri TEK'e devredilmiştir.⁷⁵ O zamandan bugüne, belediyelerin elektrik işleriyle iştiğal etmesi sona ermiş olup bugün için Kanunun tabiriyle "elektrik işleri bütçesi içinde yer alan bir belediye" bulunmamaktadır. Günümüzde elektrik tedariki yalnızca 6446 sayılı Kanuna göre faaliyet gösteren kuruluşlarca yürütülebildiğinden, anılan istisna hükmünün pratikte bir anlamı kalmamıştır.

B. Vergi Muafiyetleri

ETV'de muafiyet öngören kanun hükümleri çeşitli kanunlara dağılmış vaziyettedir. Esasında söz konusu muafiyet hükümleri, ETV'ye mahsus olmayıp genel bir vergi muafiyeti özelliği göstermektedir. Aşağıda, bu anlamdaki vergi muafiyetlerinden Gelir İdaresi Başkanlığının özelgelerine konu olan üç örnek incelenmiştir.

vergileri ödeyen köy statüsündeki yerlerden de vergi alınmamaya başlanmıştır. Bu düzenlemenin amacına aykırılık teşkil etmektedir. Öteden yerel hizmetlerden yararlanan ve öteden bu yana vergilerini ödeyen mükellefler durumlarında herhangi bir değişiklik olmaksızın geçici muafiyet elde etmişlerdir. ... 6360 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin 15. fıkrasının başına "*Daha önce belediye mücavir alan sınırları içinde yer almayan*" ibaresinin eklenmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir (Marmara Belediyeler Birliği, *Belediyelerin Malî Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Çalıştay Raporu, (İstanbul: 2015), 20.

⁷⁵ Galip Altınay, "Elektriğin Ülke Ekonomisindeki Yeri ve Önemi," iç. *Enerji Hukuku-Elektrik Piyasasında Rekabet ve Regülasyon*, C. 1, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2007), 5.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun m. 2'de İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü'nün görevleri sayılmış; m. 21, f. (a)'da ise, "İSKİ'nin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftr." hükmüne yer verilmiş ve aynı Kanunun Ek 5. maddesinde de bu Kanunun diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerinin 2560 sayılı Kanunda sayılan görevleriyle ilgili olarak kullandıkları taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuş olduğundan, bu idareler ETV'den de muaf sayılmaktadır.⁷⁶

Bundan başka, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanunu m. 21, f. 1'de, "OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftr." hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm, OSB tüzel kişiliğini ETV'den de muaf kılmaktadır. Bununla birlikte, buradaki muafiyet OSB'nin sevk ve idaresinden sorumlu olan OSB tüzel kişiliğine mahsustur. Anılan muafiyet OSB katılımcılarının tüketimlerini kapsamamaktadır.⁷⁷

⁷⁶ 27.10.2017 tarihli ve 98811 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/128787/pdf>; 31.10.2017 tarihli ve 42925 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/128792/pdf>.

⁷⁷ "4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanununun muafiyet başlıklı 21 inci maddesinde, "OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftr." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik için; 2464 sayılı Kanunda herhangi bir istisna hükmünün bulunmaması ve 4562 sayılı Kanunun 21 inci maddesinde yer alan muafiyet hükmünün de katılımcıları kapsamaması nedeniyle katılımcılar tarafından tüketilen elektrik için elektrik ve havagazı tüketim vergisinin alınması

Benzer şekilde, 5393 sayılı Belediye Kanunu m. 16'da, "belediyenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık, gelir getirmeyen taşınmazları ile bunların inşa ve kullanımlarının katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi hariç her türlü vergi, resim harç, katılım payı ve katkı paylarından muaf olduğu" hükmüne yer verilmiştir. Diğer taraftan, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu m. 28'de, "Belediye Kanunu ve diğer ilgili Kanunların bu kanuna aykırı olmayan hükümleri ilgisine göre büyükşehir ve ilçe belediyeleri hakkında da uygulanır." hükmü yer almaktadır. Buna göre kural olarak, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere, belediyelerin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık, gelir getirmeyen taşınmazlarının inşası ve kullanımları esnasındaki elektrik tüketimi nedeniyle ETV doğmayacaktır.⁷⁸

Bununla birlikte, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun büyükşehir belediyelerinin gelirlerini düzenleyen 23. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde "büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve

gerekmektedir. Ayrıca, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği ile katılımcılar tarafından tüketilen elektriğin ayrı sayaçlarda izleneceği tabiidir." 31.05.2011 tarihli ve 2010/4-55 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/93337/pdf>.

⁷⁸ "Yukarıda yer alan hükümlerden de anlaşılacağı üzere, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, elektrik veya havagazı tüketimi üzerinden alınan bir vergidir. 5393 sayılı Kanunda yer alan muafiyet ise, belediyenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık, gelir getirmeyen taşınmazları ile bunların inşa ve kullanımlarına yönelik bulunmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde, belediyelere ait resmi daire, ticarethane ve diğer yerlerde kullanılan elektrik veya havagazı tüketiminin 5393 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından sözü edilen yerlerde kullanılan elektrik ve havagazı tüketimi üzerinden tahakkuk eden elektrik ve havagazı tüketim vergisinin ödenmesi gerekmektedir." 26.08.2011 tarihli ve 123 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/95917/pdf>.

dinlenme yerleri ile yeşil sahalarda içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçları” da büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında sayıldığından, 5256 sayılı Kanunun bu hükmü ile 5393 sayılı Kanunun yukarıda zikrolunan 16. maddesi birbiriyle kısmen tenakuz oluşturmaktadır. Bu gibi durumlarda 5216 sayılı Kanunun 28. maddesi, 5216 sayılı Kanunun öncelikle uygulanacağını ima ettiğinden, büyükşehir belediyeleri bakımından, “büyükşehir belediyelerine ait sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalarda”, bu belediyelerin “kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık, gelir getirmeyen taşınmazları” olarak sayılsa bile anılan yerlerdeki elektrik tüketimi ETV’den muaf sayılmayacaktır.⁷⁹

C. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergi kolaylıkları bahsinde iki ayrı konu öne çıkmakta olup bunlar aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

Vergi kolaylıkları bahsinde ilk olarak elektrik depolama tesislerinin ele alınmasında yarar görülmektedir. Depolama

⁷⁹ “5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 6360 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen 5 inci maddesinde, büyükşehir belediyelerinin sınırlarının, il mülki sınırları; ilçe belediyelerinin sınırlarının da bu ilçelerin mülki sınırları olduğu; 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde de büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalarda içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçlarının büyükşehir belediyesinin gelirleri arasında olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, Büyükşehir Belediyenize bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalarda içinde, elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlarca tahsil edilen elektrik ve havagazı tüketim vergisinin, tahsil tarihini takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar Büyükşehir Belediyenize bir beyanname ile bildirilmesi ve aynı sürede ödenmesi gerekmektedir.” 16.05.2017 tarihli ve 60224 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/122958/pdf>.

tesislerini, şebekeden çektiği elektrik enerjisini depolayan ve depolanan enerjiyi kullanılmak üzere tekrar şebekeye veren tesisler olarak tanımlamak mümkündür. Bu itibarla depolama tesisleri, aynı zamanda hem bir tüketim tesisine hem de bir üretim tesisine benzer özellikler göstermektedir. Şebekeden enerji çekilerek tesiste depolanması bir nevi tüketim gibidir; depolanan enerjinin şebekeye tekrar gönderilmesi ise üretime benzemektedir.

Ülkemizde, birkaç Ar-Ge projesi dışında, henüz elektrik depolama tesislerinin varlığından söz etmek mümkün değildir. Bununla birlikte EPDK tarafından hâlihazırda depolama tesislerine ilişkin olarak bir yönetmelik çalışması yürütülmekte olup bu çalışmada sona gelinmiştir. Bu mevzuatın çıkarılmasıyla depolama sistemlerin de peyderpey yaygınlaşması beklenmektedir.

Depolama amacıyla şebekeden enerji çekilmesi tüketim özelliği gösterdiği için, burada ETV'deki vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve bu nedenle depolama tesislerinin çekişlerine de ETV yansıtılması gerektiği ileri sürülebilir. Ancak bu yaklaşımın isabetli olduğu söylenemez. Zira depolanan enerji tekrar şebekeye verilecek, bu elektrik bir yerlerde tüketiciler tarafından tüketilecek ve bu münasebetle ETV'nin konusu hâline gelerek zaten vergilendirilecektir. Bu enerjinin bir de depolama safhasında vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye yol açacaktır. Bunu önlemek ve bu konuda oluşabilecek tereddütleri gidermek adına 2464 sayılı BGK'nın vergi istisnalarını düzenleyen 36. maddesine, elektrik depolama tesislerinin çekişlerinin de vergiden müstesna olduğunun dercedilmesinde yarar görülmektedir.

Nitekim Alman kanun koyucusu da benzer bir mülahazayla, 2017 yılında StomStG'de (§ 5 Abs. 4) yaptığı bir kanun değişikliğiyle, elektrokimyasal temelli bataryalı depolama tesislerinin, elektrik şebekesinin bir parçası olduğunu düzenlemiş ve böylece bu türdeki depolama tesislerinin tüketim

tesisi olmadığını ve bunların çekişlerinin vergiye konu olmadığını izhar etmiştir.⁸⁰

Buraya kadarki açıklamalarımız esas itibarıyla genel anlamdaki elektrik depolama tesislerine yöneliktir. Bunun dışında depolama tesisleri denince bir de pompaj depolamalı hidroelektrik santralleri akla gelmektedir. Bu türdeki tesisler, özünde bir elektrik üretim tesisidir. Hidroelektrik santrali türündeki bu tesislerin, iki rezervuarı bulunur. Rezervuarlardan biri diğerine göre daha yüksek bir seviyede (kotta) yer alır. Bu iki rezervuar birbirleriyle boru hatlarıyla bağlıdır. Elektrik enerjisi fiyatlarının düşük olduğu (özellikle geceleri) saatlerde, alttaki rezervuardan, üstteki rezervuara pompaj tertibatı ve boru hatları vasıtasıyla su pompalanır. Böylece üstteki rezervuarda da elektrik üretilen bir kaynak oluşturulmuş olur. Elektrik fiyatlarının yükseldiği saatlerde üst rezervuardaki bu kaynak kullanılarak elektrik üretilir. İşte elektrik fiyatlarının düşük olduğu saatlerde üstteki rezervuarı doldurmak için şebekeden yüksek miktarda elektrik çeken, fiyatların yükseldiği saatlerde ise bu rezervuardaki kaynağı kullanarak elektrik üreten bu türdeki santrallere, pompaj depolamalı hidroelektrik santraller adı verilmektedir.⁸¹ Bu santrallerin şebekeden elektrik çekip kaynak oluşturması ve ardından bu kaynakla şebekeye yeniden elektrik vermesi, bu santrallerin de elektrik depolama tesislerinin bir türü olarak görülmesine neden olmaktadır. Ülkemizde henüz bu türden bir santral bulunmasa da buna yönelik plan ve çalışmaların olduğu bilinmektedir.

⁸⁰ Henning Thomas, *Rechtliche Rahmenbedingungen der Energiespeicher und der Sektorkopplung, EnWG mit Strommarktgesetz, EEG 2017 und KWKG 2016*, (Wiesbaden: Springer Vieweg, 2017), 25.

⁸¹ Rüdiger Paschotta, Artikel "Pumpspeicherkraftwerk," im *RP-Energie-Lexikon*, Erişim Tarihi: Nisan 3, 2020, <https://www.energielexikon.info/pumpspeicherkraftwerk.html>.

Genel anlamdaki depolama tesisleri için yukarıda yapılan izahat, pompaj depolamalı hidroelektrik santraller için de geçerlidir. Bu türdeki santralin şebekeden çektiği elektrik enerjisi, bu santral tarafından -bir miktar kayıpla-⁸² şebekeye tekrardan verilecek ve şebekeye verilen bu elektrik bir yerlerde tüketiciler tarafından tüketilerek zaten vergilendirilecektir. Bu nedenle, bunun yanında bir de bu santralin çekişlerinin vergilendirilmemesi gerekir. Ancak yukarıdaki açıklamalardan farklı olarak, pompaj depolamalı hidroelektrik santraller için 2464 sayılı BGK'da özel bir düzenleme yapılmasına gerek görülmemektedir. Zira hâlihazırda Kanunun 36. maddesinin dördüncü bendinde doğrudan doğruya elektrik üreten üretim müesseselerindeki elektrik tüketimi vergiden müstesna kılınmıştır. Pompaj depolamalı hidroelektrik santralleri, özünde bir üretim tesisi olduğundan, buradaki tüketimlerin de Kanunun tanımladığı bu vergi istisnasının kapsamına girebileceği düşünülmektedir. Nitekim benzer bir düzenlemeye Alman mevzuatında da yer verilmiş olup, StomStG'de § 9 Abs. 1 N. 1'de elektrik üretimi için çekilen elektriğin vergiden muaf olduğu düzenlendikten sonra, anılan Kanunun uygulamasını gösteren yönetmelikte (StromStV § 12 Abs. 1), pompaj depolamalı elektrik santrallerinin pompaj tertibatının çektiği elektriğin de vergiden muaf olan elektrik üretimi için çekilen elektrikten sayılacağı belirtilmiştir.

Vergi kolaylıkları bahsinde temas edilebilecek ikinci nokta da, çok küçük ölçekli üretim tesislerinde üretilen elektriğin öztüketim amaçlı kullanılması hâlinde buna yönelik bir vergi istisnası tanınabileceğine yöneliktir. Yukarıda vergiyi doğuran

⁸² Bu santrallerin, şebekeden çektiği elektrik enerjisi miktarının ortalama %75-85'lik kısmını şebekeye geri kazandırabildiği ifade edilmektedir. %15-25'lik kısım; pompaj, türbin ve boru hattı tesisatında kayba uğramaktadır. Paschotta, Artikel "Pumpspeicherkraftwerk".

olay bahsinde, son yıllarda artık elektriğin tüketildiği yerde üretilmesine yönelik bir temayül oluştuğu, bu durumun yaygınlık kazanmasıyla birlikte bu kapsamdaki öztüketimlerin vergilendirilmemesi hâlinde ETV anlamında vergi gelirlerinde ciddi azalmalar meydana gelebileceği ifade edilmiş ve söz konusu tüketimlerin de vergiye tâbi kılınması gereğinden söz edilmişti.⁸³ Bunun gerekliliği noktasında bir şüphe bulunmamaktadır. Ancak bu kapsamdaki üretim tesislerinin bir kısmının kapasitesi çok düşüktür. Özellikle lisanssız üretim kapsamında binaların çatı ve cephelerine kurulan güneş enerjisi sistemleri genellikle çok küçük güçteki üretim tesisleridir. Küçük güçteki bu üretim tesislerinin sayısının her geçen gün arttığı bilinmektedir.

Bu kapsamda üreticilerin öztüketimlerinin vergiye tâbi kılınması yönünde şayet istisnasız bir biçimde düzenleme yapılacak olursa, küçük güçteki çok sayıda üretim tesisinin de vergi dairesinin (belediyelerin) muhatabı olması gerekecektir. Bu durum vergi daireleri açısından verginin yönetimini ve denetimini zorlaştırabilecek bir faktördür. Küçük güçteki çok sayıda üretim tesisiyle muhatap olmanın getireceği yükü önlemek adına, bu kapsamdaki üretim tesislerine yönelik bir vergi istisnası tanınması gündeme gelebilir. Bu kapsamda, özellikle yenilebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak küçük güçlerle üretim yapan elektrik tedarik eden kuruluşların öztüketimleri için bir vergi istisnası öngörülmesi yerinde bir uygulama olabilir. Nitekim Alman kanun koyucusu da benzer mülahazalarla, StromStG § 9 Abs. 1 N. 1 ve 3 hükümleri çerçevesinde belirli şartlara bağlı olarak özellikle yenilebilir enerji kaynaklarından üretim yapan küçük güçteki üretim tesislerini işletenlerin öztüketimlerine yönelik olarak vergi istisnası öngörmüştür.⁸⁴

⁸³ Bkz. yuk. II.C.

⁸⁴ Bongartz et al., *Kommentar*, StromStG § 9 Rn. 48.

VI. VERGİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ

A. Açıklama

ETV vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilir. 2464 sayılı BGK m. 39'a göre vergi sorumlusu, vergi mükellefinden tahsil ettiği vergiyi, tahsil tarihini takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ilgili belediyeye bir beyannameyle bildirmekle yükümlüdür. Buna karşılık, herhangi bir vergi döneminde vergiye tâbi işlemleri olmayan vergi sorumlularının, vergi beyannameyi vermelerine gerek yoktur.⁸⁵ Beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen verginin, yine beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekir. Beyanname ve ödeme için öngörülen sürenin son günü resmî tatile denk geliyorsa süre, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter (VUK m. 18, b. 4).

Verginin beyan edileceği ve ödeneceği yer vergi dairesidir. 213 sayılı VUK m. 4, f. 1'e göre vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden diredir. ETV bakımından vergi dairesi, sınırları veya mücavir alanı içerisinde elektrik tüketimi yapılan belediyedir.⁸⁶

⁸⁵ "Elektrik ve havagazı tüketim vergisi beyanı, verginin tahsil tarihini takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar yapılması gerektiğinden ve anılan şirket tarafından üretim yapılmayan dönemlerde buna bağlı elektrik üretimi ve tüketimi olmadığından, bu dönemlere ilişkin elektrik ve havagazı tüketim vergisi beyannamesinin verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, vergi dairesinin mükellef kurum faaliyetlerini sağlıklı olarak takip edebilmesi için adı geçen şirketten üretim faaliyetlerine ara verdiğine ilişkin yazılı bilgi alması uygun olacaktır." 27/03/2009 tarihli ve 33241 sayılı *Özelge, Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/95297>.

⁸⁶ 5828 sayılı 2009 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve akabinde 5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelere Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 18 inci

Buradaki belediye tabirinden kasıt il, ilçe ve belde belediyeleridir. 5256 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda büyükşehir belediyelerine ETV gelirlerinden pay ayrılmadığından, büyükşehir belediyeleri kural olarak vergi alacaklısı değildir.⁸⁷ Bununla birlikte, 5256 sayılı Kanunun 23. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde “büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçlarının” büyükşehir belediyesinin gelirleri arasında olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme istinaden, büyükşehir belediyesi bulunan illerdeki ilçe belediyesinin sınırları içinde kalmakla beraber büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tüketilen elektrik enerjisinden doğan ETV gelirlerinin alacaklısının büyükşehir belediyesi olduğu kabul edilmektedir.⁸⁸ Bu istisnaî hüküm dışında, büyükşehir belediyesi bulunan illerde vergi alacaklısı ildeki ilçe belediyeleridir.⁸⁹ Büyükşehir belediyesi bulunmayan diğer illerde ise il, ilçe ve belde belediyelerinin her biri, kendi sınırları ve mücavir alanları içerisinde tüketilen elektrik enerjisi bakımından vergi alacaklısıdır.

maddesiyle 2464 sayılı Kanuna geçici 6. madde olarak eklenen hükümlerle, 1.1.2009 – 31.12.2009 tarihleri arasındaki geçici dönemde ETV gelirleri, belediyelerden alınarak genel bütçeye gelir olarak kaydedilmiştir. Konuya ilişkin olarak bkz. Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği (Seri No:37), RG. 12.08.2009 S. 27317.

⁸⁷ Ülkü Arıkoğlu, “Türkiye’de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri,” *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 13, no. 33 (2016): 281.

⁸⁸ 16.05.2017 tarihli ve 60224 sayılı Özelge, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.gib.gov.tr/node/122958/pdf>.

⁸⁹ Büyükşehir belediyesi kurulan illerde beldelerin tüzel kişiliği kaldırıldığı için buralarda vergi alacaklısı olabilecek bir belde belediyesi bulunmamaktadır.

Güncel verilere göre ülkemizde ETV bakımından vergi dairesi ve vergi alacaklısı olan, 51 il belediyesi, 519'u büyükşehir ilçe belediyesi olmak üzere 922 ilçe belediyesi ve 386 belde belediyesi olmak üzere toplam 1359 belediye vardır.⁹⁰ ETV'de ancak istisnâî hâllerde vergi alacaklısı olan büyükşehir belediyesi sayısı ise 30'dur.⁹¹

Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği (Seri No:37) hükümlerine göre, ilgili belediyeler veya valilikler, kendi mülki veya mücavir alan sınırlarındaki değişiklikleri, değişikliğin vuku bulduğu tarihi izleyen 15 gün içinde elektriği tedarik eden kuruluşlara bildirmekle yükümlü kılınmıştır.

B. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergiye doğuran olay ve verginin matrah ve oranı hakkında yukarıda ilgili kısımlarda yer alan öneriler çerçevesinde bir değişikliğe gidilirse, bunlarla birlikte Kanundaki verginin beyanı ve ödenmesi hükmünde de değişiklik yapılması gerekecektir.

Verginin doğumu elektrik tüketimine bağlanır ve vergi tutarı da maktu bir biçimde belirlenirse, verginin beyanı ve ödenmesi için tüketiciden tahsil edilmesi şartı da kaldırılmalıdır. Zira verginin tarhının, elektrik tedarik eden kuruluşun vergiyi tüketiciden tahsil etmesine bağlanması, esasen bu kuruluşların lehine bir durum olmakla birlikte, ETV'de verginin yönetimi ve denetiminde bazı sorunlara neden olabilmektedir. Vergi denetim yetkileri sınırlı olan belediyelerin, elektrik tedarik eden kuruluşların vergiyi tüketicilerden tahsil edip etmediklerini denetmeleri çok güçtür. Bu nedenle verginin tarhının, tahsil şartına bağlanmaması uygun olacaktır.

⁹⁰ Bkz. Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx>.

⁹¹ Bkz. Erişim Tarihi: Eylül 30, 2019, <https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx>.

Diğer taraftan elektrik tedarik eden kuruluşların öztüketiminin vergilendirilebilmesi için buradaki tahsil şartının kaldırılması aynı zamanda bir zorunluluktur. Elektrik tedarik eden kuruluşun öztüketiminde elektrik, bizzat bu kuruluşun kendisi tarafından, örneğin kendisine ait üretim tesisinde üretilerek karşılanmaktadır. Burada elektriği sağlayan ve tüketen aynı şahıs olduğundan, ortada bir satış işlemi bulunmamakta ve dolayısıyla bir tahsil de söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle verginin tarhının tahsil olayına bağlanmaması gerekir.

Burada çözüm olarak, aylık vergilendirme dönemleri öngörülerek, vergilendirme dönemi içerisinde tespiti yapılan tüketim miktarlarına ilişkin beyannamenin, takip eden ay verileceği ve buna ilişkin verginin de aynı süre içerisinde ödeneceği şeklinde bir yöntem izlenebilir. Vergilendirme dönemi içinde tespiti yapılmamış tüketim miktarlarının ise tespitin yapıldığı ayı müteakiben beyan edilmesi öngörülebilir.

Bu noktada, verginin beyanı ve tarhı için tüketim miktarının tespitinin önem taşıdığı görülmektedir. Tüketicilere elektrik tedarik eden kuruluşlar yönünden bu tespit, sayaç okumakla görevli kuruluşlar tarafından kural olarak her ay yapılmaktadır. Ancak sayaç okumaları, ayın herhangi bir gününe denk gelebilmektedir. Bunlar bakımından bazı istisnaî durumlarda sayaç okuma aralığının bir aylık dönemi geçmesi de mümkündür. Elektrik tedarik eden kuruluşların öztüketimleri bakımından ise yerine göre bunların tespiti de aylık dönemler halinde sayaç okuyan kurumlar tarafından yapılabilmektedir. Ancak öztüketimin tespiti noktasında bazı durumlarda sayaç okumakla görevli kuruluşların sayaç okumak ve tüketim miktarını tespit etmek görevi bulunmamaktadır. Bu nedenle elektrik tedarik eden kuruluşların öztüketimlerinin sayaç okumakla görevli kuruluş tarafından tespit edilmediği hâllere ilişkin olarak, buradaki tüketim miktarının tespiti işi, elektrik tedarik eden kuruluşun kendisine düşmektedir. Bu son duruma

ilişkin olarak elektrik piyasası mevzuatında bir açıklık bulunmadığından, buradaki tüketim tespitlerinin ne suretle ve hangi dönemler itibarıyla yapılacağına da Kanunda düzenlenmesi uygun olacaktır.

Bu çerçevede konuya ilişkin Kanun hükmünün aşağıdaki şekilde düzenlenebileceği düşünülmektedir.

“Vergilendirme dönemi, beyan ve ödeme

(1) Her bir takvim ayı bir vergilendirme dönemini oluşturur.

(2) Vergi mükellefi, ilgili vergilendirme dönemi içerisinde tespiti yapılan vergiye tâbi tüketim miktarlarına ilişkin vergi beyannamesini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar ilgili belediyeye vermekle ve vergiyi aynı sürede ödemekle yükümlüdür.

(3) İlgili vergilendirme dönemi içerisinde tespiti yapılmamış vergiye tâbi tüketim miktarı, tespitin yapıldığı ayı müteakiben verilen beyannamede gösterilir ve buna terettüp eden vergi süresi içerisinde ödenir.

(4) Tüketim miktarının tespitinin sayaç okumakla görevli kuruluşun sorumluluğunda olmadığı durumlarda tüketim miktarı, her ay düzenli olarak vergi mükellefi elektrik tedarik eden kuruluş tarafından tespit edilir ve beyanname buna göre oluşturulur.”

SONUÇ

Belediyeler için önemli bir gelir kaynağı teşkil eden ETV, 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 34-39. maddeleri arasında düzenlenmektedir. Kanunun söz konusu hükümlerinin temel kurgusu, 80’li yıllardaki elektrik piyasasının şartlarını yansıtmaya devam etmektedir. Buna karşılık elektrik piyasası özellikle 2000’li yılların başından itibaren büyük bir dönüşüm geçirmiştir. Elektrik piyasasının geçirdiği bu dönüşüm karşısında Kanunun bazı hükümleri, güncelliğini yitirmiş ve verginin uygulamasında sorun ve tereddütlere yol açar hâle gelmiştir. Bu nedenle Kanun hükümlerinde elektrik piyasasının

geçirdiği dönüşüme uygun olarak bazı değişiklikler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Bu kapsamda öncelikle verginin konusu ve vergiyi doğuran olaya ilişkin hükümler netleştirilmeli, verginin doğumu tereddüde yer bırakmayacak şekilde elektrik tüketimine bağlanmalıdır. Bunun yanı sıra, elektrik tedarik eden kuruluşların öztüketim amacıyla kendi üretim tesislerinde üreterek veya şebekeden çekerek kullandığı elektrik enerjisinin de aynı şekilde vergiyi doğuran olay teşkil ettiğinin açıkça belirtilmesinde de fayda vardır.

Vergi mükellefi ve sorumlusu bahsine ilişkin olarak, Kanunun uygulamasında sorun oluşturan vergi sorumluluğu müessesesi kaldırılmalı, mevcut durumda vergi sorumlusu sayılan kişilerin vergi mükellefi olduğu düzenlenmelidir. Keza burada yine elektrik tedarik eden kuruluşların öztüketimi olarak tüketilen elektrik bakımından vergi mükellefinin bu kuruluşların kendisi olduğu hususu açıklığa kavuşturulmalıdır. Elektrikli araç şarj istasyonlarıyla ilgili olaraksa vergi tedarik zincirinin önceki aşamalarında tarh edilebildiği sürece, istasyon işletmecileri vergi mükellefi sayılmamalıdır.

Verginin denetimini güçleştiren ve ihtiyaç duyduğu elektrik enerjisini kendi üretim tesisinde üreterek karşılayan kişilerin vergilendirilmesine engel olan Kanunun matrah ve orana ilişkin hükümleri değiştirilmeli, nispî vergi yerine maktu vergi belirlenmelidir. Maktu verginin yeniden değerlendirilmesinde güncellenmesi hüküm altına alınarak verginin uygulamasında paranın değer kaybının olumsuz etkisi giderilmelidir.

Vergi istisnaları konusunda elektrik depolama tesislerinin vergiden müstesna olduğu düzenlenerek olası çifte vergilendirme sorunu önlenmelidir. Bu konuda ayrıca yenilebilir enerji kaynaklarından üretim yapan küçük güçteki üretim tesislerine yönelik bir vergi istisnası tanınarak vergi dairelerinin

çok sayıdaki küçük ölçekli vergi mükellefiyle muhatap olmasının önüne geçilebilir.

Verginin beyanı ve ödenmesine ilişkin olarak da, vergiyi doğuran olayda ve verginin matrahında yapılacak değişiklik doğrultusunda verginin tüketiciden tahsil edilmiş olması şartı kaldırılmalı ve beyanname ve ödemeye ilişkin yükümlülüklerin, belirlenen vergilendirme dönemleri bazında tespit edilen tüketim miktarına göre yerine getirileceği düzenlenmelidir.

Hakem Değerlendirmesi: Çift kör hakem.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Etik Kurul Onayı: Yazar, etik kurul onayının gerekmediğini belirtmiştir.

Peer Review: Double peer-reviewed.

Financial Support: The author declared that this study has received no financial support.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Ethics Committee Approval: The author stated that ethics committee approval is not required.

KAYNAKÇA

- Albrecht, Matthias. "Kommunale Wegerechte, Konzessionsverträge, Stromnetzübernahmen." İç. *Recht der Energiewirtschaft*, Hrsg. Jens-Peter Schneider, und Christian Theobald, 493-543, 4. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2013.
- Agun, Bilge Hakan ve Çavdar, Fatih. "Belediyelerde Vergi İnceleme Yetkisi: Olmalı Mı? Bir Öneri." İç. *II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresi Bildirimi Tam Metin Kitabı*, 146-155, ed. Haşim Akça, C. 2. Ankara: Akademisyen Kitapevi, 2018.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi, 2005.
- Altınay, Galip. "Elektriğin Ülke Ekonomisindeki Yeri ve Önemi." İç. *Enerji Hukuku-Elektrik Piyasasında Rekabet ve Regülasyon*, 1-31, C. 1. Bursa: Ekin Yayınevi, 2007.
- Arıkboğa, Ülkü. "Türkiye'de Yerel Vergi Yönetimi." *Maliye Dergisi* 168, no. 1 (2015): 1-18.
- Arıkboğa, Ülkü. "Türkiye'de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri." *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 13, no. 33 (2016): 276-297.
- Ateş, Muhammet Ali. "Elektrikli Araç Şarj İstasyonlarının ve İstasyon İşletmecilerinin Hukukî Statüsü." *Uzman Gözüyle Enerji*, no. 14-15 (2019): 36-40. Erişim Tarihi: Nisan 4, 2020. http://enerjiuzmanlari.org.tr/wp-content/uploads/2020/03/Uzman-Gozuyle-Enerji_14-15.-Sayi_WEB.pdf.
- Boesche, Katharina Vera. "Sind Ladepunkte für Elektrofahrzeuge Letzverbraucher?" *Recht der Energiewirtschaft*, no. 10-11 (2015): 449-454.
- Bongartz, M., Jatzke, H., Schröer-Schallenberg, S. und Wundrack, R. *Kommentar zum Energiesteuerrecht, Energisteuer, Stromsteuer, Zollltarif und Nebengesetze*. München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2019.

- Danner, Wolfgang und Theobald, Christian. *Energierecht. Kommentar, Band 3*. München: Verlag C. H. Beck, 2019.
- Harendt, Bertram und Wolf, Catharina. *Energierrechtliche Einordnung der Ladeinfrastruktur für Elektrofahrzeuge*. Information über geplante Änderungen des Energierechts im Jahre 2016, Frankfurt am Main: Begleit- und Wirkungsforschung Schaufenster Elektromobilität Ergebnisrapport 19, 2016.
- Khazzoum, B., Kudla, C. und Reuter, R. *Energie und Steuern, Energie- und Stromsteuerrecht in der Praxis*. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011.
- Laloux, Damián and Rivier, Michel. "Technology and Operation of Electric Power Systems." İç. *Regulation of the Power Sector*, 1-46, ed. Ignacio J. Pérez Arriaga. London: Springer-Verlag, 2013.
- Marmara Belediyeler Birliği. *Belediyelerin Malî Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Çalıştay Raporu, İstanbul, 2015. Erişim Tarihi: Kasım 3, 2019.
<http://marmara.gov.tr/UserFiles/Attachments/2017/04/14/7d174b70-19d6-4e93-a8e6-2559cce259d9.pdf>.
- Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. *Vergi Hukuku*, 14. Bası. Ankara: Turhan Kitapevi, 2006.
- Paschotta, Rüdiger. Artikel "Pumpspeicherkraftwerk". İç. *RP-Energie-Lexikon*. Erişim Tarihi: Nisan 3, 2020.
<https://www.energie-lexikon.info/pumpspeicherkraftwerk.html>.
- Sitti, Kenan. "Reaktif Enerjinin Kaynağı ve Şebekeye Etkileri." *Enerji Piyasası Bülteni*, no. 9, (2009): 6-9. Erişim Tarihi: Ocak 2, 2020. http://www.enerjiuzmanlari.org.tr/bulten/Bulten_9.pdf.
- Taylar, Yıldırım. *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*. Doktora Tezi. İzmir: 2013.
- Thomas, Henning. *Rechtliche Rahmenbedingungen der Energiespeicher und der Sektorkopplung, EnWG mit*

Strommarktgesetz, EEG 2017 und KWKG 2016. Wiesbaden:
Springer Vieweg, 2017.

Topsakal, Metehan. *Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay*.
Doktora Tezi. İstanbul: 2007.